

TRAITÉ  
DE LA  
SCIENCE DES FINANCES

---

DEUXIÈME PARTIE

THÉORIE DE L'IMPOSITION





## AVERTISSEMENT AUX LECTEURS DE L'ÉDITION FRANÇAISE

*Ce serait faire injure aux lecteurs de langue française que de leur annoncer l'existence du Traité du professeur ADOLF WAGNER sur les Finances publiques. Ce livre est universellement connu. Il est considéré, à juste titre, comme l'un des meilleurs ouvrages qui aient été écrits sur les finances publiques.*

*Ce qu'il faut dire ici, c'est pourquoi l'édition française, n'est pas une traduction intégrale des quatre gros volumes allemands, pourquoi ce n'est qu'une traduction abrégée et sur quoi ont porté les suppressions et abréviations.*

*Ma première idée avait été de donner une édition française complète et de demander au professeur Wagner de revoir et mettre à jour l'édition française que je projetais. Le savant auteur m'a détourné de cette entreprise.*

*« L'ouvrage, m'écrivait-il le 19 janvier 1908, est trop étendu pour une traduction intégrale... De plus, les renseignements statistiques donnés dans le premier volume et même en partie dans le tome III sont vieillis. Le vo-*

« *lume 1 de la 3<sup>e</sup> édition a paru en 1883. Le tome III con-*  
 « *tient, en grande partie, un exposé du système fiscal fran-*  
 « *çais qui ne présente guère pour vous d'utilité, votre*  
 « *littérature étant excellente.*

« *Le premier volume et le tome III sont à peu près épuisés.*  
 « *Je devrais en faire de nouvelles éditions, mais je ne sais*  
 « *si cela me sera possible. J'ai soixante-treize ans, et, bien*  
 « *que ma santé soit excellente, mon temps est absorbé par*  
 « *mon enseignement et par d'autres travaux scientifiques,*  
 « *en particulier par la rédaction de mon Grundriss der So-*  
 « *cial Oekonomie, dont une première partie a paru en 1907*  
 « *et une deuxième partie doit être publiée au début de*  
 « *1908.*

« *Il me semble donc que le mieux serait que, pour le pre-*  
 « *mier volume de la Finanzwissenschaft, vous ne donniez*  
 « *que l'exposé des doctrines. . Pour le tome II, il con-*  
 « *viendrait de ne publier que la théorie des taxes et la*  
 « *théorie générale de l'impôt, après avoir opéré des sup-*  
 « *pressions analogues. C'est la partie principale, au point*  
 « *de vue économique, qui se prête le mieux à la tra-*  
 « *duction en langue étrangère ; c'est aussi la partie indé-*  
 « *pendante ; c'est enfin celle qui s'écarte le plus des idées*  
 « *françaises.*

« *Quant au tome III, il n'est guère possible de publier en*  
 « *français que la partie historique du début. Bien entendu,*  
 « *il convient d'écarter le régime fiscal récent de l'Angle-*  
 « *terre et de la France.*

« *Le volume quatrième s'occupe du régime fiscal alle-*  
 « *mand, Etats particuliers et Empire. Cela a-t-il pour vous*  
 « *quelque intérêt ?... »*

*C'est pour suivre les indications du professeur WAGNER*  
*que l'édition française a été abrégée. Elle contient les*

*parties essentielles de l'ouvrage allemand, celles qui présentent pour le lecteur français le plus d'intérêt, à savoir les doctrines financières et l'histoire des systèmes fiscaux des principaux pays jusqu'au début du XIX<sup>e</sup> siècle.*

GASTON JÈZE.

## ERRATA

---

- Page 3, ligne 3, 7, au lieu de *l'inculcener*, lire *la répercussion*.  
» 29, dernière ligne, au lieu de *tâche*, *tâche* — *importante*, lire *tâche*, — *tâche importante*.  
» 30, ligne 13 du bas, au lieu de *Gr.*, lire *Cf*  
» 41, » 12 » au lieu de *office de juge*, lire *office du juge*.  
» 60, » 3 » mettre une virgule après *Sax*.  
» 161, titre, au lieu de *popuation*, lire *population*.  
» 169, ligne 14 du bas, au lieu de *Prucipes*, lire *Principes*.  
» 176, dernière ligne, ajouter 119 après *p*.  
» 215, dernière ligne, au lieu de 142, 145, lire 142-145.  
» 237, ligne 6, renverser la parenthèse après la lettre *c* ; ligne 9, virgule après *équité*.  
» 239, ligne 5, au lieu de *Physiques*, lire *physiques*.  
» 256, » 2, mettre *pp.* avant 78.  
» 258, » 16, supprimer la virgule après *frais*.  
» 282, » 9, au lieu de 296, lire 196.  
» 299, titre, rétablir *d'* devant *impôts*.  
» 300, ligne 8, rétablir la virgule avant *octrois*.  
» 305, » 4, après *sous-section*, rétablir le chiffre 1 ; ligne 5, après *spéculement*, au lieu de point et virgule, lire deux points.  
» 312, ligne 2 du bas, rétablir une virgule après *simple*.  
» 321, ligne 18, rétablir une virgule après *industrie*.  
» 329, » 14, rétablir deux points après *autrement dit*.  
» 343, » 20, rétablir la virgule après § 159.  
» 360, » 2, supprimer la virgule après *imposition*.  
» 379, ligne 6 du bas, au lieu de *contrôles*, lire *contrôles*.  
» 388, ligne 6, rétablir la virgule après 272.  
» 389, » 15, point, et non virgule, après *etc*.
-

## DE LA DEUXIÈME ÉDITION ALLEMANDE

Le tome II de mon *Traité de la science des finances* est épuisé depuis quelque temps. Je n'ai pu trouver qu'après l'achèvement du tome III le temps nécessaire pour élaborer une nouvelle édition.

Cette nouvelle édition contient diverses modifications et additions, plusieurs parties ont été entièrement remaniées.

Dans ses grandes lignes, la division du sujet est restée la même que dans la première édition. Je me suis borné à la mettre en concordance, dans la forme comme au fond, avec la troisième édition du tome I<sup>er</sup>, parue dans l'intervalle (1884).

Quant au contenu, il n'a pas non plus subi de modification générale depuis la première édition. Le tome II traite le même sujet que précédemment, la théorie des taxes et la théorie générale des impôts.

Par contre, j'ai donné à l'ensemble de l'ouvrage un développement bien plus considérable, et j'ai apporté sur plusieurs détails des modifications, parfois profondes, de nature diverse.

Ainsi la théorie des taxes a été notablement étendue et complétée, remaniée même entièrement sur certains points. Ceci s'applique particulièrement à la discussion de principe dans la théorie générale des taxes (§§ 15-18, à la place des §§ 277, 278 de la première édition), puis au système des taxes administratives, où l'étude de la forme et de l'objet (§ 290) ne me donnait plus entière satisfaction (§§ 32-38). Ici je me suis volontiers inspiré, sur certains points, des tra-

vaux de Neumann et de Schall. Là même où encore aujourd'hui je me sépare de ces auteurs, je le fais en pleine connaissance de cause, après examen attentif des arguments. Dans l'exposé des diverses branches de taxes, j'ai apporté de nombreux changements ou compléments de détail, mais ma conception des principes et ma méthode sont demeurées telles quelles, comme, du reste, pour l'essentiel, dans toute la théorie des taxes. J'ai seulement accordé ici encore plus d'attention au point de vue de la *politique sociale*.

Le centre de gravité de ce volume se trouve, par excellence, dans la *Théorie générale des impôts*. La division formelle de la matière n'a pas, ici non plus, beaucoup changé dans l'ensemble, sauf dans le chapitre I<sup>er</sup>, — les chapitres correspondant aux sections principales de la première édition — ; l'enchaînement est resté le même, sauf une petite exception en ce qui concerne les principes de l'administration fiscale. Mais quelques parties particulièrement importantes ont subi des modifications profondes de forme et de fond, bien qu'ici encore j'aie maintenu ma conception des principes et ma méthode.

Le chapitre I<sup>er</sup> donne maintenant un exposé de principe sur la conception et le fondement de l'imposition (§§ 81-87), qui était incomplet et même manquait entièrement sur certains points dans la première édition (§§ 329, 339, 340). J'y ai rattaché la section *Terminologie*, où j'expose plus à fond et plus précisément dans la nouvelle édition la controverse relative aux impôts *directs* et *indirects* (§§ 97-100). Ici encore ce sont les travaux récents de Schäffle, Sax, Robert Meyer, G. Cohn, Vocke, Helferich, etc... et surtout encore de Neumann, qui m'ont incité à reprendre à nouveau l'examen et l'exposé de ces questions. Je me suis attaché ici à une nouvelle fin et à une nouvelle conception des impôts, inspirées par la *politique sociale*, à côté de la fin et de la conception *purement financières* (*fiscales*), tout en cherchant, en réponse à diverses critiques, à motiver encore plus exactement mon opinion dans ce chapitre et dans la sous-section postérieure sur les *principes d'équité* (§§ 82, 87, 156 et suiv.). L'occasion d'une analyse complète de cette controverse terminologique m'a été particulièrement offerte par Neumann. J'ai été ainsi amené, en modifiant, mais sans l'abandonner, ma manière

de voir précédente, à poser une *double conception* des impôts *directs* et *indirects*, qui me paraît seule pouvoir résoudre exactement le problème (§§ 97-100 ; dans la première édition, §§ 338, 388).

En outre, les parties de l'exposé des principes de l'imposition relatives au choix des modes d'impôts, à la théorie de l'incidence et aux principes d'équité ont subi des changements plus profonds, particulièrement la théorie de l'incidence. J'ai revu celle-ci avec un intérêt particulier, en tenant compte de la littérature récente (von Falck, Kaizl, Schanz) et des problèmes de la politique appliquée. J'ai en même temps touché, à cette occasion, la controverse méthodologique bien connue et trouvé dans la conclusion une nouvelle confirmation de ma conception méthodologique et de la position que j'ai prise

Dans les discussions sur l'équité, j'avais à préciser et à motiver encore plus nettement, par des raisons de principe, mon point de vue *social-politique* vis-à-vis de tous ses adversaires (v. spécialement §§ 156, 157). Je n'y ai pas fait de concessions de fond, mais j'espère avoir mieux saisi et motivé plus d'un point. Dans les sous-sections sur la généralité et l'égalité de l'imposition, j'ai beaucoup remanié et développé (spécialement §§ 168-173, à la place des précédents §§ 406-414, et §§ 183-187, à la place des précédents §§ 425-428). Le court exposé des principes de l'administration fiscale qui se trouvait dans l'édition précédente en tête de la section *Steuerverwaltung* forme maintenant la fin du chapitre des *Principes supérieurs de l'imposition* (§§ 189-192).

Les chapitres relatifs au système des impôts et à l'administration fiscale ont reçu diverses additions et modifications de détail dans la rédaction (par exemple §§ 304 et suiv. dans la sous-section *Assiette*) ; mais le fond n'a subi en somme aucune transformation essentielle, seulement quelques changements de faible importance. Après avoir achevé le t. III de ce *Traité*, consacre à la théorie spéciale des impôts et aux détails d'histoire, de statistique, de législation et de technique fiscale, je n'ai pas non plus considéré comme nécessaires des modifications essentielles de fond à ces deux chapitres de la théorie générale des impôts, ni au résumé historique sur l'évolution des modes d'impôts (§§ 202-210). Au tome III, à la fin du chapitre

sur l'histoire des impôts (§§ 90 et suiv., spécialement p. 199 de l'édition allemande), j'ai déjà pu noter la concordance des conclusions de ce chapitre avec le résumé historique présenté dans la théorie générale des impôts. Je l'indique à nouveau comme un point également digne d'attention pour la controverse méthodologique et relativement à l'assertion récente d'un économiste de l'école *historique*, lequel paraît avoir pénétré quelque peu sans recherche spéciale *inductive* dans mon travail, quand il prétend que « le monographe d'histoire et de finances et le théoricien sont chez moi en conflit perpétuel... le premier cède toujours le pas au second » (G. Schmoller, *Jahrbuch*, 1890, p. 710) Où est donc le *conflit* ? J'attends qu'on me le montre. Bien loin de là, la théorie générale de mon t. II et la théorie spéciale de mon t. III montrent, ce me semble, qu'ici encore il est loisible d'employer différentes méthodes de recherches. Leurs résultats ne sont pas en *conflit*, mais se confirment réciproquement.

J'ai particulièrement développé dans le détail de la rédaction, mais sans modification de principes dans l'économie générale, la critique de l'imposition directe (§§ 220-222, à la place des §§ 463-465 de la première édition).

Le chapitre relatif au système des impôts comprend maintenant, pour chacun des grands groupes d'impôts, un court aperçu de la législation fiscale dans les principaux États au XIX<sup>e</sup> siècle. Mais j'ai évité intentionnellement d'y entrer dans le détail, qui, dans le plan de cet ouvrage, trouve sa place dans la théorie spéciale des impôts.

On trouvera presque partout des additions et des changements de rédaction de moindre importance, de sorte que peu de paragraphes sont restés sans aucune modification. Le volume s'est ainsi matériellement accru en embrassant une matière plus substantielle.

La suite des paragraphes est restée dans ses grandes lignes la même, mais j'ai donné à ce volume aussi un numérotage de paragraphes indépendant.

\* \*

J'ai conservé pour tout le volume le titre, bien approprié au contenu de l'ouvrage, de *Théorie de l'imposition* (v. préface de la 1<sup>re</sup>





édition, *infra*, p. 10) Ce volume est ainsi caractérisé par opposition à la *Pratique de l'imposition* ou *Théorie spéciale des impôts* (t. III et suiv.). Je me suis ainsi, en pleine connaissance de cause, efforcé de faire ressortir dans cette nouvelle édition, plus nettement encore que dans la première, le caractère d'une discussion de principe. Extraire, par la comparaison de conditions fiscales éloignées dans le temps et dans le lieu, de ce qui est particulier, concret, individuel, passager et variable, plus ou moins accessoire et contingent suivant l'époque et le milieu, ce qui est général, ce qui intéresse les principes, ce qui est universel, typique, principal et essentiel, cela répond exactement à ma conception des tâches de la science des finances comme de l'économie politique dans son ensemble. Je me trouve ainsi — d'ailleurs en fort bonne et très nombreuse compagnie de confrères jeunes et vieux, tant en Allemagne qu'à l'étranger — en opposition prononcée et voulue, non pas avec l'école *historique de l'économie nationale*, à laquelle je me rattache moi-même pour plusieurs conceptions fondamentales, mais bien avec cette tendance récente dans l'économie nationale *historique* allemande, qui voit dans l'histoire de l'administration, des finances et des impôts, dans la simple *description*, non seulement des matériaux pour l'économie nationale et la science des finances, mais formellement l'économie nationale et la science des finances elles-mêmes, et, par une réaction exagérée, néglige ou mésestime dans cette dernière discipline la méthode de *déduction spéculative*, quand elle ne veut pas ou ne sait pas l'employer. L'entrée en scène de cette tendance historique vraiment un peu trop pénétrée d'elle-même, en opposition avec un Knies ou un Roscher, le plus grand des *méthodologistes de l'histoire* et celui qui a vraiment frayé la voie à une économie nationale *historique* autorisée, n'a point convaincu d'erreur ma façon de poser la question, ma méthode, mes tendances, mes procédés d'exposition et de travail. Dans ma *Théorie de l'imposition*, j'ai cherché à montrer qu'il y a cependant dans notre science des tâches importantes, ardues, nécessaires, même en dehors de la simple exposition descriptive de l'histoire des finances et des impôts d'un pays déterminé. L'utilisation de la matière législative, historique, statistique, *mais par comparaison*, me paraît à la vérité s'imposer; je

pense là-dessus comme toute *tête inductive*, et je crois l'avoir partout prouvé. Mais sans déduction, sans *dédicative*, comme s'amuse à dire les jeunes gens de l'*historique*, on n'aboutit à rien dans notre science, obligée d'employer des raisonnements psychologiques. L'imposition reçoit en grande partie son organisation de points de vue où se voit la lutte du fisc contre l'intérêt économique personnel. Par là s'explique encore la grande concordance, dans l'évolution de leurs formes, des systèmes et des modes d'impôts, des particularités de l'organisation technique fiscale, etc... Et par là encore se justifie l'emploi de la méthode de déduction spéculative.

La *Théorie de l'imposition* devient, dans mon mode d'exposition, une division principale en quelque sorte indépendante de la science des finances, et cela encore plus et un peu autrement que chez d'autres auteurs modernes. Je m'écarte d'ailleurs sur divers autres points de ceux-ci et encore de Stein et de Roscher. Je ne donne pas par là mon mode d'exposition pour le seul justifié, ni même absolument pour le mieux justifié, mais pour un mode d'exposition qui lui aussi se justifie. J'ai au moins la conviction d'avoir exactement posé le problème, si la solution peut être restée encore assez en deçà de mon désir.

J'ai appuyé aussi conséquemment que possible cette *Théorie de l'imposition* sur le fondement que j'assigne à l'économie politique. Il me semble que mes critiques devraient en tenir compte plus qu'ils ne l'ont fait, à l'exception de G. Cohn. Les liens entre ces deux parties de mon travail d'ensemble sont innombrables et s'entre-croisent constamment. Je vois donc volontiers en elles essentiellement les éléments d'un seul et même système scientifique. Les idées directrices de ma politique sociale en matière de finances et d'impôts ont leur base fondamentale dans ma *Grundlegung der politischen Oekonomie*. Beaucoup de points généraux ou particuliers de la théorie des finances, notamment dans ce volume, ne sont que la conséquence des doctrines développées dans la *Grundlegung*, et doivent demeurer ou tomber avec elles.

\*  
\* \*

Parmi mes critiques, même ceux qui ont été d'autre part parfaitement bienveillants, plus d'un m'a reproché l'étendue considérable et toujours croissante de mon traité financier. Je dois évidemment accepter ce reproche comme compréhensible à un certain point de vue, mais je me permettrai cependant une objection. Je n'ai précisément pas voulu donner un *compendium*, un *manuel* avec l'étendue et la matière précédemment usitées. A vrai dire, le livre s'est accru entre mes mains avec la matière ; mais c'est en pleine connaissance de cause que j'en ai par la suite développé encore bien davantage l'ordonnance et l'exécution. Stein a procédé ainsi dans les différentes éditions de son traité de la science des finances. Des maîtres comme W. Roscher et G. Cohn ont bien montré récemment comment on peut concentrer la matière et condenser un tel ouvrage. Mais, à côté de livres ainsi résumés, et à côté des collections et répertoires, sans doute peut-être plus riches en matières, mais présentant moins d'unité dans l'ensemble, d'un certain nombre d'auteurs (Schönberg, *Handwörterbuch der Staatswissenschaften*), comme aussi à côté des monographies et des ouvrages spéciaux, n'y a-t-il pas place justifiée pour un ouvrage ordonne plus amplement, tout en traitant la matière avec le plus d'unité possible, comme mon *Traité de la science des finances*, j'entends au moins à l'heure actuelle ? « Présenter une vue d'ensemble du sujet » est sûrement une tâche qu'un livre de notre spécialité peut se donner, et c'est, de plus, une tâche plus ardue que ne le pense en général le spécialiste historien ou autre. Mais ce n'est cependant point la tâche unique. Celle que je me suis donnée est autre ; c'est, dans une certaine mesure, la réunion d'une monographie et d'un système. Cela est usuel dans des sciences « plus anciennes ». Pourquoi décliner une telle tâche, avec le développement actuel de notre spécialité ?

Après cette *oratio pro domo*, qu'on me permette un mot à cœur ouvert sur un sujet voisin.

Pourquoi donc, en général, ce penchant de plus d'un confrère à

n'admettre jamais qu'un mode de travail et d'exposition, qui répond précisément à l'individualité mentale particulière, aux penchants, aux tendances, à la formation d'esprit d'un chacun, — à mesurer à cette échelle purement subjective non seulement toutes les autres productions, mais même tous les autres programmes, et à faire finalement le maître d'école avec autrui? « Il y a plusieurs dons divers, mais il n'y a qu'un esprit » Il y a précisément dans la science, et surtout dans la nôtre, des tâches diverses. La disposition, la formation d'esprit, les tendances justifient des modes de travail divers, qui sont nécessaires ou au moins désirables, dans l'intérêt de la science, pour la division du travail. Pourquoi donc — on ne peut vraiment pas s'exprimer autrement — tant de critiques hautes et..... bornées, écartant programmes, modes de travail, méthodes, tendances, tout, sauf ce qui est le noble apanage de l'auteur? Ce sont les *investigateurs inductifs*, les *historiens* de la jeune école allemande qui ont ici, un peu comme autrefois les Faucher et autres dans la direction opposée, le plus péché contre les *têtes déductives* et les *déductistes*; mais ceux-ci leur ont aussi souvent rendu par trop vivement leurs reproches. Et semblablement se critiquent, — non, *s'épluchent* — réciproquement spécialistes, monographistes et constructeurs de systèmes, souvent déjà les auteurs des *petits* et des *gros* livres, les rédacteurs de *mémoires* et les rédacteurs de *livres*! Pourquoi ces reproches blessants, *pape de tendances*, *pape de méthode*, émanant précisément d'hommes à coup sûr hautement méritants dans leur domaine, dont un tel reproche, avec la stricte *orthodoxie de tendance* qui leur est propre, fait immédiatement de déplorables coupeurs de cheveux en quatre? Et, comme on dit, là où les vieux chantaient, les jeunes piaillent. Voyez plutôt tel compte-rendu de la presse spéciale, quand il s'agit de livres de la *tendance*, de l'école, nous dirions volontiers de la *secte* adverse. Cela n'est vraiment pas aimable, surtout dans l'école de l'économie nationale *éthique*, à l'adresse de qui cela constitue un véritable persiflage.

Après comme avant, je ne me laisserai pas égarer par ces voix; et tout en me défendant contre certaines fantaisies qui voudraient m'atteindre, je reconnaitrai volontiers et impartialement ce que je

pourrai trouver de bon même dans les travaux qui s'écartent de mes tendances personnelles, comme je crois l'avoir fait dans les aperçus bibliographiques et critiques contenus dans mes livres. Mais je ne laisserai pas restreindre mon droit de poser les questions comme je crois bon de le faire, et de les résoudre par toute la force en mon pouvoir, si insuffisante qu'elle puisse être. C'est dans cet esprit que je compte également poursuivre et achever le présent ouvrage.

Comment je compte le faire, je le dis dans la préface du tome III. L'exposition de la théorie systématique spéciale des impôts sera, par la suite, le premier but que je rechercherai.

D<sup>r</sup> Adolph WAGNER.

Berlin, 28 avril 1890

---

EXTRAIT DE LA PRÉFACE DE LA PREMIÈRE ÉDITION ALLEMANDE

..... Je voyais de plus en plus la nécessité de transformer complètement l'ouvrage primitif de Rau, dans le plan, dans la méthode, dans la forme et dans le contenu, dans l'ensemble comme dans les détails.

La partie qui traite des taxes a été remaniée de fond en comble. C'est, à mon avis, l'une des plus difficiles à rédiger, parce que les branches de taxes sont précisément en même temps des branches d'administration, et que le point de vue financier se présente par conséquent en seconde ligne. Beaucoup de solutions doivent ainsi trouver leur base fondamentale dans la politique économique, la théorie de l'administration intérieure, etc....

Dans la suite de l'étude de la science des finances s'accumulaient les difficultés à dominer le sujet et à le traiter méthodiquement. Contre mon désir, mais poussé par ma conviction intime, j'ai dû entreprendre ici encore, dans la théorie générale des impôts, un remaniement de fond en comble, et m'émanciper de la discipline de Rau, dès cette deuxième partie du *Traité de la science des finances*.

Pour ces motifs, je renvoie à l'ouvrage lui-même, en particulier à plusieurs des observations préliminaires en tête des sections, ainsi qu'aux préfaces de la première et de la deuxième édition de la *Grundlegung*.

La théorie générale des impôts..... n'a reçu presque aucun développement chez Rau et les écrivains antérieurs, à l'exception de Stein. Les choses ne pouvaient demeurer ainsi. De même que le système de l'économie politique a besoin d'un ample fondement (*Grundlegung*), de même dans la science des finances la théorie des impôts a besoin d'un exposé de bases qui doit précéder l'étude des différents impôts. C'est cet exposé de bases que j'ai cherché à donner dans ce volume par la *Théorie générale des impôts*. Ainsi à peu près a procédé Stein dans son ouvrage magistral sur la science des finances, ouvrage dont je reconnais pleinement la haute portée, quelques critiques que je me permette de lui adresser, notamment dans le présent volume, et qui a été pour moi un précurseur hautement apprécié, dont mon travail se sépare cependant, dans l'ordonnance et dans l'exécution, sur plus d'un point essentiel. Les observations préliminaires en tête des sections et les notes contiennent d'abondants détails sur les divergences entre cet éminent théoricien systématique de la science des finances et moi.

La *théorie générale des impôts* ainsi comprise peut être ainsi appelée *théorie de l'imposition*, et par contre la *théorie spéciale des impôts* est surtout une *pratique de l'imposition* qui se fonde dans la législation financière. Si je n'avais pas été d'autre part convaincu, par mes études et par les expériences des époques antérieures et des pays étrangers, de la nécessité et de l'opportunité d'une partie théorique ainsi comprise, j'en aurais été suffisamment instruit par ce qu'on a pu observer en Allemagne dans les dernières années de la décade 1870-1880. Au dédain de la théorie de la part d'hommes d'Etat praticiens, j'oppose le mot de Royer-Collard, qu'un financier praticien distingué, à la vérité praticien financier *scientifique*, comme le baron de Hock, a choisi pour épigraphe de son écrit *Oeffentliche Abgaben und Schulden* : « Proclamer la théorie superflue, c'est avoir la présomption qu'on n'a

pas besoin de savoir ce qu'on dit quand on parle, ni ce qu'on fait quand on agit ».

Certains *praticiens* en prennent d'ailleurs à leur aise avec leur manière de se tirer d'affaire *sans théorie*. La théorie ne leur fait point défaut ; mais c'est sur une théorie incomplète et fausse qu'ils ont coutume de s'appuyer. Dans l'un des plus importants problèmes pratiques de l'imposition, le choix entre les impôts sur les bénéfices, les revenus, etc. et les impôts de consommation, ce qu'on appelle les impôts *directs* et les impôts *indirects*, il ne faut pas méconnaître, aussi complètement qu'on a quelque temps accoutumé de le faire, la nécessité et la légitimité des impôts de consommation. Mais la tendance actuelle de certains cercles de nos *praticiens* à ne développer, dans la mesure du possible, que ces derniers impôts constitue manifestement une vue insuffisante en sens opposé, — et malheureusement aussi funeste, surtout au point de vue social-politique d'une exacte et équitable répartition de la charge fiscale sur la population.

C'est également des observations de cette nature qui m'ont montré qu'un simple exposé de la théorie spéciale des impôts, comme en général chez Rau et ses devanciers, ne répond pas à ce qu'il faut exiger de la science comme arbitre impartial chargé de juger la pratique. Seul un exposé général d'apparence aussi purement *théorique* peut préparer les voies à la pratique, comme il convient à une science consacrée à un objet pratique.

Dans la *Théorie générale des impôts* seront par conséquent traitées, suivant une ordonnance systématique, toutes les questions de principe les plus importantes relatives à l'imposition. La *Théorie spéciale des impôts* examinera ensuite uniquement les côtés de technique fiscale des différents impôts.

Ce plan a rendu nécessaire un notable accroissement de l'ouvrage. La théorie générale des impôts, jointe à la théorie des taxes, a pris l'étendue d'un volume, et clôt la deuxième partie du *Traité de la science des finances*.... Beaucoup de points traités par Rau et ses devanciers, en partie aussi par Stein, dans la théorie spéciale, ont été transférés par moi dans la théorie générale, où je

les ai examinés à un point de vue qui assure l'unité de l'ensemble ; tel est en particulier le cas pour la quatrième section principale, relative à l'administration fiscale (p. 566 et suiv. de la première édition).

D<sup>r</sup> Adolph WAGNER.

Charlottenburg près Berlin, 25 mars 1880.



# TRAITÉ

DE LA

## SCIENCE DES FINANCES

---

### INTRODUCTION AUX LIVRES IV ET V

—

### L'IMPOSITION EN GÉNÉRAL

OU

### THÉORIE DE L'IMPOSITION

#### THÉORIE DES TAXES ET THÉORIE GÉNÉRALE DES IMPÔTS

---

§ 1. — Les recettes ordinaires de l'économie financière se divisent, au point de vue de la science des finances, d'après les explications qui ont été données au tome I<sup>er</sup> de ce *Traité* (§§ 198 et suiv.), en deux groupes principaux coordonnés, à savoir : 1<sup>o</sup> les recettes d'économie privée (*privatwirtschaftliche Einnahmen*) ou domaniales, ou acquêts privés (*Privaterwerb*). — ce qu'on a parfois récemment appelé *revenus d'acquisition* (*Erwerbseinkünfte*) ; 2<sup>o</sup> les recettes d'économie publique (*staatswirtschaftliche Einnahmen*) ou charges publiques (*Auflagen*), ou (dans le sens le plus étendu) les redevances (*Abgaben*), autrement dites *impôts* (*Steuern*). La matière des acquêts privés a été complètement exposée dans le tome I<sup>er</sup>. Le présent volume s'occupe des

*charges publiques*, qui ont le plus souvent une importance prépondérante dans la gestion des affaires de l'Etat et de la commune à l'époque moderne.

Les *charges publiques* se divisent à leur tour, au point de vue de la science des finances, en deux groupes différents dans leur principe : a) *taxes ou impôts spéciaux*; b) *impôts proprement dits ou impôts généraux* (*Fin.*, I, § 204) (1). Cette distinction a déjà été justifiée et observée dans le t. I<sup>er</sup> (§§ 204 et suiv., 209 et suiv.), qui donne une définition et une caractéristique générale des deux groupes, auxquelles nous renvoyons ici.

La théorie des taxes sera exposée au livre IV, dans ses points qui relèvent de la science des finances, autant qu'il est théoriquement possible et licite de séparer cette branche de redevances des impôts proprement dits et éléments d'impôts, en particulier de ce qu'on appelle *impôts de circulation* (*Verkehrssteuern*), avec lesquels elle se trouve souvent en connexion dans certaines catégories de cas.

La théorie des *impôts généraux proprement dits* est divisée, d'après la portée et l'étendue du sujet traité et selon la diversité des problèmes scientifiques à résoudre, en *théorie générale* et *théorie spéciale*. la première contient essentiellement la *théorie*, la seconde la *pratique* de l'imposition (*Fin.*, III, §§ 1 et suiv.). La *théorie générale des impôts* constitue le sujet du livre V du présent volume, a la *théorie spéciale* sont consacrés les t. III et suivants du *Traité de la science des finances* (2).

(1) Les renvois (*Fin.*, I) se rapportent régulièrement à la troisième édition allemande du t. I<sup>er</sup>, mention spéciale est faite pour ceux qui se rapportent à la deuxième et à la première (Rau-Wagner). Les renvois à la *Grundlegung* (t. I<sup>er</sup> de tout le *Lehrbuch der politischen Oekonomie*) se rapportent presque exclusivement à la deuxième édition allemande. Les renvois (*Fin.*, III) se rapportent au t. III du présent *Traité*.

(2) Suit ici dans l'édition originale allemande (p. 3-32, §§ 2-13) un examen des ouvrages publics tant en Allemagne que dans les autres pays sur la matière de l'imposition. Pour conserver le numérotage des paragraphes de l'édition allemande et faciliter ainsi les recherches dans le texte original, plus complet que cette traduction abrégée, nous passons ici sans transition du § 1 au § 15.

# LIVRE IV

## THÉORIE DES TAXES

---

### CHAPITRE PREMIER

#### THÉORIE GÉNÉRALE DES TAXES

---

#### Section I

##### Définition, nature et principe des taxes.

I. — § 15 (1). — *Définition et nature des taxes.* — Nous entendons par taxes (2) (*Gebühren*), nous en tenant pour l'essentiel à notre définition antérieure, des redevances levées sur des particuliers ou des groupes de particuliers, à l'occasion de l'exercice d'une intervention publique se produisant dans l'intérêt public, suivant un mode et un taux fixés unilatéralement par la puissance publique, spécialement par l'Etat, comme contre-partie spéciale : 1° d'un service à eux rendu par une personne publique, l'Etat, la commune ou tout autre corps administratif autonome, ou, plus généralement,

(1) L'édition originale contient en tête du livre IV un § 14 donnant des indications bibliographiques très étendues mais très vieilles sur la matière.

(2) Redevance aurait mieux rendu le sens intime du mot allemand *Gebühr* ; mais *taxe* se prête mieux aux divers emplois du mot, notamment en composition, et redevance s'emploie ainsi à côté d'impôt pour rendre *Abgabe* à côté de *Steuer*.

par une *communauté économique obligatoire* (*Zwangsgemeinschaft*); 2° (et les deux causes peuvent se présenter simultanément) d'une *dépense causée par eux* (*provocation de frais*).

Dans la science, et de plus en plus aussi dans la pratique de l'administration et des finances en Allemagne, l'expression *Gebühr*, — et, du moins pour l'ensemble, dans le sens qui vient d'être exposé, — a été récemment adoptée comme *plus technique* et est en voie d'acclimatation définitive. C'est un gain pour la clarté de maint problème théorique et pratique, aussi devait-on éviter de s'écarter désormais de cette terminologie, comme le fait par exemple Schäffle. Diverses redevances particulières ressortissant à cette catégorie et quelques-unes de leurs variétés portaient et portent parfois encore d'autres noms dans la pratique, ou bien étaient et sont désignées, sans distinction d'avec les impôts qui reçoivent la même dénomination, sous des noms collectifs comme *Sporneln*, *Taxen*, *Stempel* —, *Register* —, *Eintragungsabgaben*, anciennement sous l'appellation de *revenus occasionnels* (*zufällige Einkünfte*), ou encore de *rentées* (*Gefälle*), etc.

§ 16. — Les taxes, conformément à la définition précédente, sont à mettre au nombre des impôts *lato sensu*, dont elles font partie comme les impôts généraux proprement dits.

Les taxes se différencient des impôts proprement dits, *stricto sensu*, par ce que, comme il a été déjà dit plus haut (*l. cit.*, I, § 209, et encore §§ 204 et 201) et comme nous le maintenons ici, elles doivent constituer et constituent pour le redevable la contre-partie *spéciale* d'une intervention publique dont il tire un *profit particulier* ou qui a été occasionnée *par lui particulièrement* (dans certains cas, par sa faute), la contre-partie des frais occasionnés dans ces conditions, et par conséquent une indemnisation — plus ou moins complète — de cette intervention *particulière* et de cette provocation de frais *particulière*. On ne peut donc être redevable de taxes que dans ces cas *particuliers*; et le caractère de *taxe* dans une redevance est déterminé par la présence effective d'un *cas particulier* de cette nature, comme par suite la limite dans laquelle une redevance est une taxe est déterminée par la relation de mesure entre la redevance, d'une part, et, d'autre part, la valeur du ser-

vice public pour le redevable et le montant des frais que la prestation de ce service occasionne à la personne publique

Si donc une institution publique à laquelle se rattachent des recettes de taxes donne un *excédent* sur l'état de frais calculé d'après des principes économiques exacts, cet excédent retombe dans la catégorie de l'imposition *proprement dite* ; l'institution publique en question devient en même temps, dans cette mesure, une *institution pour la levée des impôts*.

L'excédent ainsi obtenu sert ensuite, comme le produit net de l'impôt proprement dit, à couvrir les frais d'autres institutions et interventions publiques *générales et différentes*. C'est ce critère qui détermine essentiellement dans l'économie financière le caractère de l'impôt *proprement dit* comme tel, considéré sous l'une de ses faces. Sous l'autre, il faut, d'autre part, concevoir également l'impôt proprement dit comme contre-partie *générale* que le contribuable isole et la masse des contribuables acquittent pour couvrir les frais des institutions et des interventions publiques *générales*. Et c'est encore dans ce critère de contre-partie *générale* ou *spéciale* par l'impôt ou la taxe qu'on doit trouver le trait distinctif essentiel de l'un et de l'autre.

§ 17. -- Nous devons signaler particulièrement ici plusieurs conceptions sur la définition et la nature de la taxe qui s'éloignent notablement de la nôtre.

1<sup>o</sup> Faut-il dans la définition de la taxe considérer uniquement le critère d'une *couverture de frais occasionnés spécialement*, ou également le critère d'un *service reçu spécialement*, d'une prestation d'une personne publique, et par conséquent d'un *transfert de richesse* correspondant, qui trouve dans la taxe sa *contre-prestation spéciale* ?

2<sup>o</sup> Devrait-on ne parler de *taxe* que quand il y a contre-partie ou couverture de frais *spéciale* se rattachant à des *catégories déterminées* d'interventions *publiques*, comme par exemple des actes officiels d'organes publics tendant à réaliser des *finances essentielles* de l'État, et par suite *restreindre* en conséquence la notion de taxe et ranger les redevances perçues à l'occasion de *toutes autres interventions publiques* dans d'autres catégories financières, ranger par

exemple parmi les revenus d'économie privée les taxes perçues par les entreprises de transport appartenant à l'Etat? conception qui entraînerait éventuellement d'autres principes et d'autres règles pratiques pour la taxation, ainsi qu'une transformation du domaine des taxes et du mode d'exposition systématique de leur théorie.

3<sup>e</sup> Faut-il déjà, par définition, séparer des taxes ce que des auteurs récents, notamment Neumann, ont appelé *cotisations* (*Beiträge*), comme une variété indépendante, *coordonnée* avec les impôts et les taxes, des recettes des personnes publiques, et, par suite, restreindre en conséquence la notion de taxe? ou serait-il plus juste, peut-être nécessaire, et tout au moins licite, de réunir éventuellement sous l'appellation de *taxes*, entendue, comme plus haut, *lato sensu*, les *cotisations* et les autres taxes, qu'on distinguerait des cotisations en les appelant, quand besoin serait, *taxes proprement dites*?

Sur le premier point, le parti le plus convenable pourrait bien être d'admettre dans la définition, comme nous l'avons fait plus haut, les deux critères, celui de l'indemnisation de frais et celui de la contre-partie spéciale, ce dernier correspondant à un transfert de richesse au redevable. Ces deux critères sont connexes, et il faut admettre à la règle, bien que difficile à ventiler et à liquider, un état de frais causé par l'*intervention publique* qui profite au particulier considéré ou est occasionnée par lui. Mais il y a avantage à distinguer les deux critères en les faisant entrer dans la définition, parce que tous deux, mais chacun d'une façon particulière, constituent la *justification propre et intime* de la levée de taxe et constituent en même temps des *échelles* à employer également, tantôt à part, tantôt combinées entre elles, tantôt liées à d'autres critères encore, pour déterminer la taxation.

Sur le second point, beaucoup d'auteurs, encore aujourd'hui, n'admettent l'expression *taxes* que quand il s'agit de redevances qui se rattachent à des fonctions d'autorité (Roscher), à la poursuite de fins *essentielles* de l'Etat (Schall), sous des formes diverses, c'est toujours une idée analogue. Mais on peut objecter à cela qu'il est impossible de tracer une limite aussi nette entre les diverses *interventions publiques*; et, au reste une semblable conception

suppose qu'on admet, contrairement à la méthode historique, un soi-disant domaine *naturel*, *généralement nécessaire* d'interventions de l'Etat et de toute autre personne publique, tandis qu'il s'agit de vues et de conditions qui varient avec le temps et le lieu. Si l'on ne parle de taxes, conformément à notre définition et à d'autres définitions nouvelles, que lorsqu'il s'agit de redevances se rattachant aux interventions de l'Etat, etc... et ayant un caractère d'*intérêt public*, — excluant ainsi les interventions ayant un gain pour but unique ou dominant, — il faut reconnaître le caractère de *taxes* aux redevances levées par des établissements d'instruction, par toutes les entreprises de transport, par des entreprises communales de gaz, d'eau, de marchés publics, etc., etc., aussi bien qu'à celles qui se rattachent aux *fonctions d'autorité*, aux *faits d'office* des tribunaux et des autorités administratives proprement dites. Le *fondement économique* — couverture de frais spéciaux et rémunération de services spéciaux — et l'*organisation financière technique* sont ici d'accord dans l'essentiel. L'évolution historique qui, chez les peuples civilisés, soustrait sans cesse de nouveaux domaines d'action à la sphère de l'économie privée pour les transférer à l'Etat et aux corps administratifs autonomes conduit également, dans le domaine des *finances de la civilisation et de la prospérité publique*, à des résultats analogues à ceux qui ont été atteints depuis plus longtemps déjà dans celui de la juridiction et de la puissance publique au remplacement des *prix* de la vie économique privée par des *taxes*. Je m'en tiens donc fermement à la conception large de l'étendue des taxes, et je range au nombre des *taxes* les redevances levées à l'occasion des interventions de l'Etat, des communes, etc... destinées à réaliser des *finances de la civilisation et de la prospérité publique*.

Sur le troisième point, je citerai notamment Neumann comme représentant, en la fondant, suivant son habitude, sur une analyse pénétrante, l'opinion d'après laquelle il faut voir dans les *cotisations* non pas une variété de taxes, mais bien une *troisième* catégorie principale de recettes, à côté des taxes et des impôts proprement dits. Je persiste cependant à penser que l'application des critères plus haut spécifiés justifie au moins aussi bien l'opinion qui considère la *cotisation* comme une *variété particulière de taxe*.

§ 18. — La *justification de principe* des taxes se trouve dans la *nature* et dans les *effets* de beaucoup d'interventions publiques sur les particuliers, spécialement sur leurs intérêts pécuniaires. L'existence de fait des taxes, leur évolution historique et leur organisation sont en lien étroit, d'abord, dans une certaine mesure au point de vue technique, avec les institutions de l'administration publique, puis, pourrait-on dire, au point de vue des principes, pour déterminer *si, quand, combien* on établira de taxes, avec les conceptions dominantes du moment sur le droit, l'Etat, la société et l'économie publique, avec la situation de fait où ils se trouvent et, avec les opinions en cours sur la rémunération exacte des interventions publiques. Elles varient donc avec ces conceptions, ces situations de fait et ces opinions. Aussi bien, les principes et les règles à poser dans la théorie des taxes ne sont-ils pas *absolus*, mais *historiquement relatifs*, suivant le *temps* et le *lieu*.

Comme nous l'avons déjà fait remarquer au t. I<sup>er</sup> (§ 208), par l'effet de cette connexité et de cette dépendance entre les taxes et les facteurs qui viennent d'être désignés, la *théorie* des taxes, et par suite également leur *histoire*, ne sont qu'à un point de vue *accessoire* des objets de la *science des finances*. La théorie et l'histoire des taxes se rattachent plutôt étroitement à la théorie et à l'histoire des institutions, établissements et entreprises de l'Etat, de la commune, etc. d'où résultent la possibilité, l'occasion et, pour l'époque considérée, le fondement de principe et la nécessité de la levée de taxes.

De même, les *questions de principe* relatives aux taxes, si en général, *quand, comment* lever des taxes, *de quelle nature* et *surant quel taux*, ne ressortissent que pour une faible partie à la science des finances. Elles sont beaucoup plus du ressort de la politique et du droit administratif. C'est en effet d'après les principes qui dominant et doivent dominer la justice et l'administration qu'il faut décider si on lèvera des taxes, et quand, et quelles. Le but et le plan de cet ouvrage nous obligent donc à restreindre ici notre exposé aux questions générales qui concernent la justification de principe des taxes.

II. — § 19. — *Justification de principe des taxes.* — Toute inter-



vention de l'Etat et des corps administratifs autonomes n'est justifiée que lorsqu'elle répond à un intérêt *public*, et dans la mesure où elle y répond. Bien que l'histoire nous montre maintes infractions à ce principe, nos peuples civilisés modernes tendent cependant en général à limiter les *interventions publiques* aux cas d'*intérêt public*, sans doute aussi, d'autre part, à les y développer de plus en plus, c'est-à-dire à admettre de plus la *concomitance* d'un intérêt public dans ce qui était jusqu'alors entreprise privée. C'est précisément pour cette raison que de telles entreprises sont assumées par la personne publique, à l'exclusion parfois des organisations privées.

Mais beaucoup d'interventions de cette nature touchent en même temps à des intérêts *particuliers* ou à des intérêts *privés*, profitent dans une certaine mesure à des *particuliers* ou sont *spécialement* occasionnées par eux. Par suite et dans cette mesure, les *taxes* sont justifiées en principe comme contre-parties et peuvent être *réclamées* suivant les exigences de la justice distributive. En conséquence, il y a lieu d'appliquer ici le principe de l'économie privée, qu'à la *prestation* doit correspondre une *contre-prestation* spéciale, au lieu du principe de rémunération de l'économie publique (*Grundlegung*, § 116), sauf que la puissance publique statue unilatéralement sur la *nature* et le *taux* de la contre-prestation spéciale.

L'organisation légitime des taxes et leur évolution doivent donc être gouvernées par le principe suivant : plus les interventions *publiques* considérées se résolvent dans leurs effets en avantages *différentiels* de valeur économique au profit évident de particuliers, ou plus les frais de ces interventions s'élèvent par suite d'une mesure évidemment destinée à un particulier, plus générales, plus nombreuses et plus élevées doivent être les taxes qui se rattachent à ces interventions et sont acquittées par ces particuliers ; inversement, plus le critère de l'intérêt public prédomine et plus la différenciation des avantages (et, éventuellement, de la provocation de frais) s'efface, moins fréquentes, moins nombreuses et moins élevées doivent être les taxes.

En harmonie avec ces conditions de principe d'une saine évolution des taxes se présente l'histoire de leur évolution en fait : à tra-

vers toute la diversité des circonstances pouvant influer sur les événements — et la situation financière du moment n'est pas la moindre — qui ont contribué aux résolutions d'une époque et d'un peuple déterminés, chez les peuples civilisés se fait finalement pour-tant jour une organisation des finances et spécialement des taxes qui s'accorde avec les conditions définies plus haut. C'est là une conséquence de l'idée moderne de l'Etat et de la conception moderne du rôle de l'Etat, comme aussi récemment de la théorie organique de l'Etat et de l'économie publique, en opposition aux conceptions du moyen âge et de l'antiquité et aux doctrines de la philosophie juridique et politique purement individualistes et de l'économie politique de Smith.

## Section II

### Evolution des taxes

I — § 20. — *Existence en fait et évolution historique des taxes en général.* — Dans la conception de l'antiquité et du moyen âge manque cette liaison organique étroite entre l'Etat et les individus qui fait apparaître l'Etat comme condition nécessaire à l'existence et à la prospérité de la société civile qui lui est une et de chaque particulier comme partie de ce tout, qui fait aussi par là que l'Etat peut faire et fait réellement quelque chose pour cette société et pour les particuliers.

Dans le monde antique, l'Etat est à lui-même son propre but ; le moyen âge, au contraire, perd la notion de l'Etat, et tout s'y résout en relations de particulier à particulier. C'est seulement la conscience moderne qui s'est peu à peu élevée jusqu'à réclamer des interventions publiques de nature diverse même dans l'intérêt de la société et en même temps dans l'intérêt de l'individu, interventions dont le particulier bénéficie sans rémunération spéciale de sa part et auxquelles font face les recettes générales de l'Etat.

Cette différence de vues se reflète dans la situation de l'Etat dans l'antiquité et au moyen âge d'une part, à l'époque moderne d'autre part : dans les deux premières périodes, il manque en fait à l'Etat une grande partie des attributions qu'il a de nos jours.

A l'égard des finances, cette différence de vues et de situations entre l'antiquité et le moyen âge d'une part, l'époque moderne d'autre part, explique deux ordres de faits.

D'abord le développement beaucoup moindre de l'ancienne organisation financière, aussi bien dans l'Etat que dans les autres corps analogues, en particulier dans la commune. Comme les ressources d'économie privée étaient encore à cette époque les plus importantes relativement, l'impôt pouvait rester peu développé dans son ensemble, et l'impôt proprement dit, surtout l'impôt direct, pouvait rester exclusivement affecté aux cas exceptionnels comme la guerre (*Fin.*, III, §§ 6, 8, 14, 17, 19, 26, 29, 52, 65, 70 et suiv.) Le caractère *naturel* de l'économie générale, les diverses obligations de service personnel, même pour des objectifs publics comme la défense, la garde, les routes, expliquent encore a d'autres points de vue ces conditions et leur persistance.

Puis, toute l'ancienne organisation fiscale, — autant qu'elle atteignait les citoyens jouissant de la plénitude de leurs droits et les étrangers libres, et ainsi ne reposait pas simplement sur le principe de la force et de l'exploitation sans contre-partie d'habitants de pays assujettis, *provinciaux, confédérés*, etc , — présente dans son ensemble le caractère de *taxes*, et cela doublement : les impôts proprement dits eux-mêmes sont mêlés avec des éléments de la nature des taxes, ou, en d'autres termes, la levée de l'impôt est motivée par des considérations qui sont empruntées en partie au principe des taxes, trait caractéristique qui s'est encore jusqu'à nos jours conservé dans une certaine mesure dans ce qu'on appelle le système des impôts à objectif spécial (*Zwecksteuersystem*), levés en particulier par les communes et les divisions administratives inférieures formant des groupes de communes ; puis se constitue une organisation de taxes proprement dites, qui dégénèrent souvent en impôts proprement dits, fréquemment fort mal adaptés à leur but, tantôt sous la forme de redevances démesurément élevées, nombreuses et compressives perçues à l'occasion de l'exercice des droits de souveraineté au profit de particuliers, spécialement de la haute justice, de la haute police, avec amendes et confiscations fréquentes, tantôt sous la forme de régales financières proprement dites

ou de dégénération en régales analogues (monnaies, mines, postes, etc...) de droits de souveraineté et autres que tire à soi la puissance publique.

§ 21. — L'évolution des taxes a marché, d'autre part, dans une double voie.

1° De bonne heure et volontiers, ainsi dès le haut moyen âge, aussitôt que certaines fonctions deviennent des fonctions *publiques*, ainsi dans le domaine de la sauvegarde, des foires et des marchés, des ponts et chaussées, de la voirie urbaine, on établit des redevances présentant, au moins dans leur principe, le caractère de taxes. Leur produit, par exemple sur les routes, les ponts, les marchés, à l'occasion d'une escorte, fournit les moyens de créer, de parfaire et d'entretenir les institutions correspondantes. On rencontre fréquemment l'attribution en tout ou partie du produit de ces taxes aux organes de la communauté, aux *fonctionnaires*. L'accroissement progressif des interventions publiques de l'Etat, de la commune, etc... entraîne à l'époque moderne une nouvelle organisation de taxes destinées d'abord à fournir, en partie directement, en partie indirectement, les voies et moyens qui rendent cet accroissement d'interventions économiquement et financièrement possible.

Aux époques moderne et récente, et encore fréquemment à l'époque présente, on *réforme* ensuite ces taxes, c'est-à-dire qu'on leur donne un *fondement équitable* et des *limites* (*Fin.*, I, § 208).

Les taxes s'étendent d'ailleurs à plusieurs domaines nouveaux, mais on les modère d'autre part dans leurs taux, ou même on supprime toute taxe, — c'est-à-dire que le principe de la taxe cède la place en tout ou partie au principe de la dépense pure et simple. Le motif intime qui justifie cette transformation est dans la reconnaissance — au moins dans la conception moderne : — *a*) de l'importance supérieure que présente dans l'intervention considérée le point de vue de l'intérêt *public* par rapport au point de vue de l'intérêt individuel, *b*) de la restriction de la différenciation entre les profits et les frais que l'intervention considérée occasionne aux particuliers, restriction telle que cette différenciation ne peut plus justifier la levée d'une taxe ou servir à en mesurer le taux.

2° Tantôt les anciens impôts en forme de taxes évoluent en impôts purs et simples, tantôt s'en détachent plus nettement les taxes proprement dites. Ainsi tombe le point de vue concomitant du principe des taxes, cependant que les impôts purs et simples s'acclimatent comme ressource *régulière* à mesure que se développent l'État moderne avec ses institutions et ses interventions étendues et coûteuses et, l'influencant et réciproquement influencée par lui, l'idée moderne de l'État, évolution analogue en ce qui concerne la commune. Les taxes particulières à l'époque antérieure subsistent en s'unissant aux nouvelles. Elles s'épurent de leurs déformations. Elles cessent également de plus en plus d'être une ressource directe du fonctionnaire : leur produit tombe dans la caisse de l'État, de la commune, etc., le fonctionnaire reçoit exclusivement un appointement fixe. Finalement les taxes se constituent et se transforment historiquement de manière à se rapprocher des taxes créées à l'occasion d'interventions publiques *nouvelles*.

Telle est dans ses grands traits la marche générale de l'évolution dans notre domaine.

II. — §§ 22-24. — *Histoire des taxes en particulier* (1).

III. — § 25. — *Attributions à l'État et aux corps administratifs autonomes de branches de revenus présentant le caractère de taxes.* — Ces branches de revenus, comme celles d'économie privée (*Fin.*, I, § 248) présentent toujours deux questions d'une portée générale :

1° Ces branches de revenus, ou les institutions, entreprises et interventions qui leur servent de base, sont-elles du ressort de l'État, de la commune, etc... ? faut-il par conséquent les maintenir ou les créer, ou les abandonner ?

2° Si oui, comment les *administrer* et quelle *organisation financière* leur donner ? Une fois le principe de la taxe adopté au lieu du principe industriel ou du principe de l'imposition, — question où les considérations financières, comme nous l'avons exposé § 18, ont moins de poids que les considérations plus générales tirées de la politique, de l'économie nationale, etc..., — il s'agit de *mesurer*

(1) Ici l'édition originale donne un historique des principales taxes instituées dans l'antiquité en Grèce (en particulier à Athènes) et à Rome, et au moyen âge dans les pays germaniques et romans.

l'application du principe ou de déterminer le *montant* des taxes. V. plus loin, §§ 67-69.

La première question est la question de principe proprement dite. C'est encore en première ligne et dans un sens éminent une question qui ressortit à la théorie générale de l'État, à la politique administrative, sociale et économique, et cela à un plus haut point encore que la question analogue qui se pose au sujet des branches d'acquets privés. Le point de vue financier doit donc reculer fortement en arrière. Aussi bien, cette question ne peut-elle pas être résolue dans son principe par la science des finances.

Ceci délimite du même coup la tâche de la science des finances pour tout ce qui concerne les taxes

D'autre part, relativement à la première question et eu égard à l'évolution historique régulière de notre vie nationale et municipale, les taxes se répartiront en deux grandes divisions : *taxes judiciaires et administratives ; taxes pour la civilisation et la prospérité publique*. Comme dans la pratique le point de vue fiscal, ainsi dans la théorie le point de vue de la science des finances réclame à bon droit le plus d'attention pour décider l'attribution à l'État, à la commune, etc... des institutions tendant à développer la civilisation et la prospérité publique

La question de savoir si certaines branches de revenus présentant le caractère de taxes, et quelles, et par conséquent si les institutions publiques qui leur servent de base doivent appartenir en principe à l'État, à la commune ou à toute autre *communauté économique obligatoire conditionnée par le lieu* (corps administratifs autonomes) se confond dans plus d'une espèce avec la question des *objectifs* et de l'*étendue* des attributions de l'État et de la commune (*Grundlegung*, 1<sup>re</sup> partie, chap. IV et partie du chap. III). Cette question, particulièrement en ce qui concerne la détermination de cette étendue dans le détail, est toujours une question relative historiquement et par rapport au lieu. En ce qui touche les fins du droit et de la puissance publique et les institutions qui servent à les réaliser par suite de l'évolution historique des peuples civilisés modernes, elle est pour nous résolue dès que ces fins et leurs dépendances sont réalisées *uniquement* par l'*État*, et éventuellement

par un corps administratif, comme la commune, en vertu d'une délégation de l'Etat limitée à certains cas déterminés (*Grundlegung*, § 167).

§ 26. — Mais la question se présente autrement dans le domaine de la réalisation des  *fins de la civilisation et de la prospérité publique* . Une décision de principe en faveur de la compétence exclusive de l'Etat ou de la commune, décision aussi générale que dans le domaine des institutions ayant pour objectif le droit et la puissance publique, n'a été jusqu'ici nulle part le résultat de la pratique et ne peut pas non plus ici être présentée comme  *desideratum*  en théorie.

En général, on peut seulement constater qu'un nombre toujours plus grand d'institutions de ce domaine se prêtent économiquement et techniquement à une organisation administrative publique et sont par suite fréquemment confiées à l'Etat ou à la commune pour les raisons d'opportunité les plus diverses et les plus importantes, notamment pour des raisons empruntées à la politique sociale, et aussi à la politique financière. Cette marche est à approuver en règle au point de vue des principes et au point de vue pratique. Dans plus d'un cas, et pour de bonnes raisons, ces institutions sont même  *exclusivement*  confiées à l'Etat ou à la commune, de sorte que, d'après le  *droit positif*  d'un pays déterminé, on pourrait de nouveau les qualifier de  *régales* , sans qu'elles dussent être considérées  *en général*  comme telles dans l'économie politique.

Avant de décider si une institution sera confiée à l'Etat, à la commune, etc..., et si elle leur sera exclusivement confiée, il faut donc, pour chaque espèce d'institutions en particulier, examiner ses conditions particulières ainsi que tous les points de vue que présente ensemble la réalité vivante.

§ 27. — D'une manière générale, il faut également, à titre théorique, reconnaître que, dans chacune de ces questions particulières, le point de vue financier doit entrer aussi en ligne de compte comme l'une des considérations d'opportunité à examiner, de même que nécessairement ce point de vue concourra toujours à la décision dans les espèces concrètes de la pratique. Aussi bien, la matière des taxes pour la civilisation et la prospérité publique et

des institutions correspondantes est-elle, plus que celle des taxes judiciaires et administratives, l'un des objets de la science des finances, bien que celle-ci ne puisse fournir la solution définitive, et ne puisse, dans la pratique, faire pencher la balance que dans certains cas déterminés.

Le côté financier de la question présente trois ordres de considérations : 1° le montant du capital que l'institution exige ou qu'elle obère, soit par suite d'amortissement incomplet, soit parce qu'il a été constitué au moyen d'un emprunt à intérêt dont la dette n'est pas encore éteinte ; 2° la repartition de ce capital en capital fixe et en fonds de roulement, 3° la perspective de couvrir en tout ou partie les frais courants d'exploitation par les recettes de l'institution, réglées, comme toujours, conformément aux principes — les trois principes admissibles étant le principe industriel, le principe des taxes et le principe des impôts, — autant que cela paraît commandé ou licite d'après les effets de l'institution, et de conserver au capital affecté à l'institution, en particulier au capital fixe, l'intérêt usuel et éventuellement une prime d'amortissement.

C'est précisément cette perspective qu'il faut se garder de négliger, en raison de la nature et de la portée *purement relative* des institutions qui visent la civilisation et la prospérité publique, et en raison de la ventilation de profits qu'il y a généralement lieu de faire entre les différents individus, les différentes classes de la population et les différentes portions du pays.

Ce ne sont néanmoins pas toujours les considérations financières qui doivent encore ici faire pencher la balance et qui la font généralement pencher en effet. Certains intérêts particuliers de la communauté, par exemple des intérêts politiques, militaires, de politique sociale peuvent, à côté des intérêts de certains milieux économiques privés, l'emporter sur les considérations financières qui porteraient à l'hésitation. On ne peut exiger qu'une chose, c'est que tous ces côtés différents de chaque question, et le côté financier en particulier, soient examinés impartialement, de manière à se rendre un compte exact d'une mise éventuelle et intentionnelle du côté financier au second plan et de toutes les conséquences financières et autres que cette mise au second plan peut comporter.



L'examen scientifique d'ensemble des institutions que presente la matiere des taxes pour la civilisation et la prospérité publique sera donc le mieux à sa place dans la théorie de l'administration intérieure et de l'administration économique, puisque les points de vue de fond — par opposition aux points de vue financiers — doivent finalement être considérés comme décisifs. La aussi on peut et on doit faire entrer en ligne de compte le point de vue financier.

IV. — § 28. — *Transformation des taxes en impôts* (cf. §§ 15-17). — Une taxe est une contre-prestation spéciale pour un service rendu par l'Etat, etc..., et — respectivement ou — pour une provocation de frais, ainsi donc en même temps une indemnisation. Quand ces caractères viennent à manquer entièrement dans une redevance, ou quand le montant de celle-ci est en disproportion avec la portée du service, avec sa *valeur* pour le *bénéficiaire* et le redevable de taxe, et avec le montant des frais occasionnés dans le cas spécial qui donne ouverture à taxe, cette redevance n'est plus, dans le premier cas, en aucune façon une taxe, et, dans le second, elle n'a plus ce caractère que pour une partie de son montant, à savoir seulement pour celle qui est en *relation proportionnelle* comme *prix*, — respectivement comme indemnité, — avec cette valeur ou cette provocation de frais. Sur ce dernier point, l'échelle devra être empruntée aux organisations de l'économie privée, ou, quand une telle assimilation n'est pas immédiatement possible, aux points de vue considérés dans les transactions de l'économie privée, notamment en ce qui concerne la fixation du prix. La redevance totale considérée, levée sous le nom de *taxe*, devient, entièrement dans le premier cas, pour le reste de son montant dans le second, un *impôt* proprement dit.

L'histoire et la pratique actuelle de l'organisation financière des Etats civilisés montrent, comme nous l'avons déjà maintes fois noté, de nombreuses redevances considérées complètement à tort, ou en partie seulement à bon droit comme *taxes*, alors qu'elles sont, pour le tout ou pour la plus grande partie, des *impôts*, ayant ainsi dans le dernier cas un caractère *mixte*.

La science des finances et la pratique financière rationnelle ont alors la tâche, tâche — importante et assez difficile dans plus d'une

espece, — de déterminer, pour chaque variété de *redevances* rentrant dans cette catégorie, si elles constituent des *taxes* ou des *impôts proprement dits*, et dans quelle mesure.

Plus ardue encore est cette autre tâche de la science des finances qui consiste à porter un jugement *de principe* sur une redevance de cette nature, au sujet de sa *justification*. En effet, une redevance qui évidemment n'est en aucune façon ou n'est que pour partie une *taxe* ne doit pas pour cela être rejetée comme *impôt* sans autre examen ; elle peut parfois se justifier, apparaître comme opportune et même nécessaire.

Il faut maintenant examiner brièvement ici, pour comprendre la nature des taxes, dans quels cas des taxes se transforment en impôts ou des impôts sont faussement considérés comme des taxes, et à quelle catégorie d'impôts ces redevances appartiennent alors.

§ 29. — Les institutions publiques auxquelles se rattachent des taxes servent, dans la pratique, à lever un impôt à la place ou à côté de la taxe dans deux séries de cas :

1° Par voie *impérative*, autrefois, et souvent encore aujourd'hui, et cela dans plusieurs cas où il n'y a pas à cela de raison de *fond*, mais où seul l'*intérêt financier* fait apercevoir l'occasion de lever ainsi une redevance, alors on *simule* en conséquence une *prestation* de l'État au profit du redevable, ou on la rend, *sans nécessité, obligatoire*, ce qui ne donne à la redevance que l'*apparence extérieure* d'une taxe : *taxes apparentes*. Ex. : certains droits d'enregistrement en France, certains timbres. (Gr. *infra* §§ 42, 43.

2° En levant une véritable *taxe*, mais en portant la *redevance* à un taux qui la change en *impôt*. Ex. : certains droits de timbre.

La question de savoir si, dans ces deux séries de cas, l'impôt est justifié doit manifestement se résoudre d'après les principes de l'imposition. La solution dépend encore notamment des effets de la redevance *comme impôt* et de la place à lui assigner d'après ces effets dans *telle ou telle catégorie* d'impôts. Il faut donc tenir compte de la valeur générale de toute la catégorie d'impôts en question au point de vue de la politique fiscale et du système des impôts, et tenir compte aussi du changement de portée que pourrait donner à toute cette catégorie l'adjonction de la redevance qu'on y ferait rentrer. Enfin il faut se demander, dans chaque espèce concrète, au

sujet d'une redevance établie dans un pays déterminé pourvu d'un système d'impôts détermine, si la redevance en question, d'après la structure de ce système, doit être approuvée comme impôt. La discussion devra donc toujours se clore par un jugement *relatif*.

Si nous nous bornons maintenant ici à l'examen le plus général des *effets fiscaux* d'une telle redevance, nous pourrons, d'après cet examen, la ranger parmi les *impôts de consommation* ou parmi les *impôts d'acquisition*, spécialement dans le sous-groupe de ceux-ci auquel on a récemment donné le nom d'*impôts de circulation*.

Les impôts de consommation (*Verbrauchssteuern*) s'attachent aux actes dans lesquels le revenu apparaît comme employé à satisfaire les besoins personnels, et se présentent ainsi dans la règle à l'occasion d'une *dépense*. Plusieurs taxes, à partir d'un certain taux, remplissent pour partie l'office d'impôts de cette catégorie. Ex. péages, postes, télégraphes, etc.

Sur chaque espèce particulière, il y a lieu de décider d'après les points de vue qui dominent l'imposition de la consommation, en général, ils n'excluent pas l'élément *impôt* de cette catégorie de taxes.

Les impôts d'acquisition (*Erwerbssteuern*) s'attachent aux *grandes branches de l'acquisition professionnelle* et à leur *produit*, puis aux *actes particuliers* par lesquels des produits ou des revenus sont acquis ou des gains sont réalisés. Dans ce dernier cas, on peut les appeler *impôts de circulation* (*Verkehrssteuern*). Les *taxes apparentes* définies plus haut et aussi de véritables taxes à taux particulièrement élevé revêtent fréquemment le caractère d'impôts de cette catégorie. Ex. certains droits de timbre, droits de mutation entre vifs, postes, etc.

Sur chaque espèce particulière, il y a lieu de décider d'après les points de vue qui dominent la matière des impôts d'acquisition, spécialement celle des impôts de circulation. De l'examen à instituer en conséquence résulte, comme on verra par la suite, que, dans plusieurs cas, la levée d'une redevance déterminée à titre d'*impôt* en soi ou suivant un taux qui suppose, en outre de la taxe, un élément *impôt*, est licite, souvent justifiée et, parfois même, nécessaire.

Il faut seulement toujours distinguer les points de vue *taxe* et *impôt* dans le jugement à porter sur la redevance en général comme sur ses deux éléments éventuels et sur son taux.

## CHAPITRE II

### THÉORIE SPÉCIALE DES TAXES

---

#### Section I

##### Système des taxes

---

##### Sous-section I

##### Taxes judiciaires et administratives

§ 32 (1). — *Introduction.* — Le système des taxes, et partant la classification détaillée des deux catégories principales de taxes — taxes judiciaires et administratives, taxes pour la civilisation et la prospérité publique ; — sont directement déterminés, au point de vue rationnel de la science des finances, par la nature des prestations donnant ouverture à taxe et respectivement par la nature des interventions de l'administration. En effet, la nature de la prestation que le particulier réclame ou rend nécessaire conditionne la justification de principe de la taxe et, du même coup, l'échelle de son montant approximatif. On obtient ainsi une systématisation réelle (matérielle) des taxes.

De cette systématisation on peut distinguer doublement une systématisation formelle : 1° d'après le système d'administration, en

(1) Les §§ 30 et 31 de l'édition originale examinent la bibliographie du sujet, l'histoire de la législation et la législation comparée, avec plus de détails, sur ce dernier point, en ce qui concerne les divers États allemands.

prenant pour base l'organisation administrative, au reste analogue pour l'essentiel dans tous les Etats modernes ; 2° d'après le *mode de levée* des taxes. Ce dernier point sera exposé plus loin, section II, sous-section II (§§ 70-73) La systématisation réelle peut se combiner en un certain sens, comme on le fera plus loin, avec la systématisation formelle d'après le système d'administration. Mais dans la science des finances, d'une autre façon que dans le droit administratif et dans l'exposé de la matière des taxes d'un pays déterminé, l'intérêt principal s'attache à la distinction d'après la nature de la prestation, par conséquent à la systématisation réelle des taxes, parce que celle-ci donne des vues plus pénétrantes sur la nature intime des taxes et sur leur fondement

Des taxes levées par l'*Etat* il faut distinguer celles qui sont levées par les *corps administratifs autonomes*, et, en particulier, par les *communes*.

Quant à ce qu'on appelle *cotisations*, il en sera parlé plus loin, en manière d'appendice (§ 74) Nous avons justifié plus haut (§ 17, 3°) notre opinion qui les rattache aux *taxes*. Elles se présentent surtout dans l'économie des communes et des autres corps administratifs autonomes.

L'exposé qui suit, d'après le caractère du sujet tel qu'il a été décrit, se borne ici, dans la science des finances en général, à une *vue d'ensemble sur les catégories*, dans laquelle sont insérées simplement, à titre d'*exemples*, quelques observations du ressort de la science des finances et quelques dates particulières. Seules quelques taxes de l'administration *économique* donnent lieu à une exposition un peu plus détaillée, parce que le sujet est encore, à un autre point de vue, du ressort du présent ouvrage.

§ 33. — *Division des taxes judiciaires et administratives.* — La classification principale d'après la *nature* de la prestation et en même temps d'après le système administratif correspondant, réalisé au moins dans l'Etat moderne, de la séparation de la justice et de l'administration, répartit nos taxes en :

I. — *Taxes administratives* au sens *propre* ou *étroit* du mot,

II. — *Taxes de juridiction* ou, sous une dénomination générale, *taxes de justice* (droits judiciaires, frais de justice), ou encore *taxes judiciaires* au sens *propre* ou *étroit* du mot.

I. — Les taxes administratives (*Verwaltungsgebühren*) au sens étroit du mot peuvent se répartir :

A. — Suivant la *nature de la prestation* de l'autorité publique ou du fonctionnaire comme organes de la personne publique, donc suivant un principe *réel*,

B. — Suivant la *division des grandes branches des services publics*, selon que l'organe administratif considéré appartient, *ressortit* à l'une ou l'autre d'entre elles, donc suivant un point de vue *formel*.

A. — A cet égard on peut distinguer *six classes* environ de *cas de taxe*. Dans les espèces particulières, on peut hésiter parfois à ranger un cas déterminé sous telle ou telle rubrique, et un autre cas peut légitimement être rangé sous plusieurs rubriques à la fois.

1. — Intervention générale ou coopération d'une autorité administrative proprement dite dans des affaires de sa compétence, soit généralement quelconques, soit particulières et déterminées, qui concernent un particulier (§ 34).

2. — Coopération d'une autorité administrative à des affaires de la vie personnelle d'un particulier (§ 35).

3. — Certifications (§ 36)

4. — Concession à des particuliers de droits spéciaux ou d'exemptions dérogeant aux prescriptions générales du droit et aux obligations qui en découlent, — catégorie de cas de taxe qui se présente principalement, mais non uniquement, dans les affaires de la vie économique, de la *vie acquiescive* des particuliers (§ 37).

5. — Collation de titres et dignités (§ 38).

6. — Garde de délinquants, contre-partie de la classe précédente (§ 38).

B. — Suivant la division des grandes branches de services publics, on peut distinguer, d'après l'organisation administrative usitée dans l'Etat moderne, et sensiblement la même dans les différents pays, à part quelques différences dans la délimitation des ressorts, les taxes d'*administration intérieure proprement dite* (y compris la *police*), d'*administration extérieure, militaire, financière*, et encore quelques taxes administratives proprement dites concernant le *service de la justice* (taxes d'*administration judiciaire*, par opposition aux *taxes de justice, taxes de juridiction* ou *taxes judiciaires*).

II. — Taxes de juridiction (*Gebühren der Rechtspflege*), ou taxes de justice (*Gerichtsgebühren, Justizgebühren*), ou taxes judiciaires (*Rechtsgebühren*).

La classification *réelle* en trois, quatre ou cinq catégories est celle qui s'adapte le mieux à la nature de ces taxes.

1. — Taxes de la *juridiction contentieuse civile*.

2. — Taxes de la *juridiction criminelle*.

3. — Taxes de la *juridiction gracieuse*. On peut y joindre encore les taxes de registration (*Registergebühren*), surtout celles qui ont véritablement le caractère de taxes. Mais on est également autorisé à en faire une classe à part, surtout quand la législation, comme c'est le cas en France, les a transformées le plus souvent en impôts.

4. — Taxes de registration, sous le bénéfice des observations qui précèdent

5. — Certaines *peines pécuniaires* (amendes et confiscations) se rattachent, au point de vue de l'histoire et du droit administratif, aux taxes de juridiction. Elles ne tombent pas à proprement parler sous la définition des taxes, ou du moins n'y tombent que dans une mesure limitée, suivant le sens qu'on donne à cette définition et la conception qu'on a du caractère financier de ces peines. Elles reposent en somme sur un autre fondement de principe que les taxes. Nous en parlerons ici en manière d'appendice aux taxes de justice, sans préjuger de leur place à part, à côté des taxes, comme variété *particulière* de recettes.

## I — Taxes administratives

§ 34 — 1 *Taxes pour l'intervention d'une autorité administrative dans les affaires généralement quelconques ou dans certaines affaires particulières et déterminées concernant un particulier.*

Si, dans l'intérêt général et en même temps dans l'intérêt spécial d'un particulier, ou à son occasion (notamment par sa faute), il y a intervention d'une autorité administrative présentant prestation de service ou provocation de frais (ou prestation de service et pro-

vocation de frais en même temps), une taxe est justifiée, et dans certaines circonstances même commandée.

La plupart de ces taxes sont levées par le procédé du timbre, avec droit fixe ou droit proportionnel, timbre de dimension, etc... Elles prennent fréquemment en tout ou partie le caractère d'impôts. Ex. : papier timbré exigé pour les pétitions aux pouvoirs publics, etc.

§ 35. — 2. *Taxes pour la coopération d'une autorité administrative à des affaires de la vie personnelle d'un particulier.*

Cette coopération a pour but soit de *conférer la validité légale* à certains faits et à certains actes de la vie personnelle de l'intéressé, soit de *constater juridiquement* et de *certifier officiellement* certains faits de cette vie. Dans les deux cas une autorité administrative de l'Etat, ou, par délégation de celui-ci, de la commune, etc..., fonctionne pour le compte de l'Etat comme organe supérieur de l'ordre public. Plusieurs espèces du second cas rentrent naturellement dans la 3<sup>e</sup> classe, *certifications*. — Les taxes les plus importantes de cette catégorie sont :

a. — Taxes pour la *célébration d'un mariage légalement valable* par le ministère d'un organe de l'Etat ou d'un organe d'un autre pouvoir, notamment de l'Eglise, fonctionnant comme organe de l'Etat ; taxes pour collation du droit au *divorce*.

b. — Taxes perçues par les *bureaux d'état civil* ou les organes *ecclesiastiques* qui en remplissent l'office, soit dès les *inscriptions* ordonnées dans les registres d'état civil pour les naissances, mariages, divorces et décès, soit au moins quand il en est délivré des *extraits officiels (certificats)* ou quand il en est donné communication.

c. — Taxes pour la coopération d'autorités administratives aux changements de situation juridique concernant l'*acquisition* et la *perte* de la *nationalité (Staatsangehörigkeit)* et du *droit de bourgeoisie* ou du *domicile communal (Gemeindeangehörigkeit)* ou se rattachant au *changement de domicile* et de *résidence*.

d. — Taxes (perçues principalement par les autorités de police, puis par l'administration des affaires étrangères, par les consulats) pour la *délivrance* de *pièces d'identité* de toute nature (*passports*, *certificats d'origine*, etc...)



§ 36. — 3. Taxes pour l'office de *certification* des autorités administratives.

Dans un grand nombre de cas, très différents dans le fond et dans la forme, l'Etat, comme représentant de l'ordre public et comme la plus haute autorité reconnue, exerce, par ses organes propres (autorités constituées) ou, par délégation, par des organes communaux, une fonction importante qui, malgré la plus extrême diversité dans le détail et suivant les cas auxquels elle s'applique, présente cependant un trait intime commun et poursuit un but identique : constater *publiquement* et *certifier* des faits dont la constatation certaine présente un intérêt public joint à un intérêt individuel, à l'intérêt privé de ceux qui y prennent part. La levée d'une redevance à titre de *taxe* à l'occasion de l'exercice de cette fonction dans un cas particulier se justifie toujours en principe, fréquemment dans la pratique, d'après la définition et la nature des taxes, comme contribution à indemnisation de frais et contrepartie spéciale de prestation de service. Mais la transformation de la taxe, suivant l'organisation et le taux de la redevance, en impôt, ou inversement l'abandon de toute taxe ou la levée d'une redevance purement nominale, soit le passage plus ou moins prononcé au principe de la dépense pure et simple (*Fin.*, I, § 201), peut parfois précisément ici — soit dans des cas particuliers, soit dans des catégories entières de cas — être licite ou même opportun, et transformation et abandon se présentent aussi dans la pratique. La décision à prendre sur ce point devra être déterminée d'après la situation de fait qui ressort de chaque cas, mais aussi en même temps d'après des considérations financières.

§ 37. — 4. Taxes pour la *concession de droits spéciaux* autorisant en faveur d'un particulier une *exception au droit commun*. Ces redevances aussi ne sont des taxes que pour leur partie qui représente la compensation des frais occasionnés en réclamant l'intervention des autorités, et pour le reste elles constituent des impôts proprement dits. Le caractère d'impôts y prédomine généralement. Deux cas sont à considérer.

a. — Taxes pour la concession de droits *particuliers* autorisant à entreprendre, à faire ce que le droit commun ne permet pas *de plano*

ou ce qu'il subordonne à la coopération d'autorités publiques, ou ce qu'il interdit en général ou ce qu'il soumet à des *conditions particulières*, par exemple à une surveillance ou inspection (privilèges, concessions industrielles et autres, licences, brevets, etc. ; taxes touchant en général d'autre part à des matières qui seront examinées dans la sous-section II).

*b. — Taxes pour l'exemption de certaines prescriptions du droit commun et des obligations qui en découlent à la charge des particuliers, donc pour l'autorisation de s'abstenir, de ne pas accomplir ce que prescrit le droit commun en général (dispenses de toute nature).*

§ 38. — 5. Taxes pour la *collation de titres et dignités* (titres de noblesse et autres, décorations, armoiries, etc...)

Les redevances de cette nature peuvent parfois se justifier comme taxes et même comme impôts. Mais il y a lieu de distinguer, comme le fait souvent, et à bon droit, la pratique. Au point de vue de la théorie des taxes, il conviendrait de restreindre ou même de supprimer plusieurs taxes de cette nature, au moins pour ce qui concerne les taxes de collation (*Verleihungsgeldern*) proprement dites.

Essentiellement différentes des taxes dont nous venons de parler sont les taxes levées à l'occasion de la *nomination des fonctionnaires*, notamment des fonctionnaires de l'*État lui-même*. On ne peut les approuver que sous certaines conditions (par exemple des taxes modérées, fixes ou proportionnelles, établies à la manière d'un timbre sur les brevets de nomination) ; elles sont même à rejeter en général.

6. — Taxes pour le *séjour et l'entretien des délinquants et des prisonniers* dans les prisons et établissements pénitentiaires. Sûrement justifiée en principe, leur levée dépend naturellement de la situation pécuniaire des particuliers intéressés, et n'est par là même que rarement praticable.

## II. — Taxes de juridiction.

§ 39. — I. *Evolution et organisation générales.* — Dans ce domaine les taxes ont depuis longtemps droit de cité (v. plus haut, §§ 22-24), mais elles ont subi jusqu'à l'époque moderne diverses vicissitudes

historiques qui en intéressent la forme et la substance. Ici l'extension abusive des taxes en impôts mal adaptés à leur office a de tout temps donné prise à la critique et y donne prise encore de nos jours. A l'époque antérieure, particulièrement au moyen âge dans certains pays, nulle part plus qu'en Angleterre (§ 23), la juridiction exercée de cette manière a eu le caractère d'une régle financière plutôt que d'un droit essentiel de souveraineté.

De plus, les *taxes* ne tombaient pas toujours ou ne tombaient qu'en partie dans la caisse du seigneur justicier, tout ou partie en tombait souvent, comme *salaire* ou *epices* (*Sporteln*), dans celle des juges ou des fonctionnaires administratifs près les tribunaux.

Ce n'est qu'à l'époque plus récente où les tribunaux relèvent exclusivement du *prince*, ou, entre autres conséquences, la justice patrimoniale disparaît, que s'établit de plus en plus le principe de l'attribution exclusive des taxes de justice de toute nature à la caisse du seigneur justicier, n'en laissant plus ou n'en concédant à nouveau, et cela seulement dans certains cas déterminés, qu'une faible part aux officiers de justice, évolution qui n'est cependant pas encore entièrement accomplie partout, et qui s'est accomplie, selon les pays, à des époques et suivant une extension différente, ne remontant assez souvent qu'au milieu du *xix<sup>e</sup>* siècle. C'est alors qu'on a établi des tarifs d'ensemble pour les *frais de justice* venant alimenter la caisse de l'Etat.

L'établissement du *timbre* depuis le milieu du *xvii<sup>e</sup>* siècle a fourni l'occasion de faire payer plusieurs actes judiciaires sous forme de redevances de timbre en prescrivant l'emploi du papier timbré pour les requêtes, pièces de procédure et jugements.

Quelques législations ont récemment abandonné le timbre comme procédé de recouvrement des frais de justice, particulièrement des frais de procédure, de sorte que ces taxes sont calculées et recouvrées *directement*, — procédé qui dans l'ensemble est parfaitement conséquent au point de vue technique.

A l'époque moderne, les tribunaux (ça et là également quelques autorités administratives), en partie par rattachement à certaines institutions analogues et plus anciennes de la juridiction gracieuse et par développement de celles-ci, ont été fréquemment chargés de

tenir des *livres publics* ou *registres* dans lesquels doivent ou peuvent être régulièrement inscrits ou transcrits certains actes et relations juridiques.

A cette institution se rattache ainsi à bon droit un système étendu de taxes, taxes de *registration* ou d'*inscription* et de *transcription* (*Registergebühren* ou *Eintragungsgebühren*), notamment l'enregistrement français, où au reste de nombreuses taxes revêtent le caractère d'*impôts de circulation* tels que nous les avons définis au § 29 p. 30.

§ 40. — II. *Les différentes classes de taxes de juridiction* (v. plus haut, § 33, p. 33).

1. — *Taxes de la juridiction contentieuse civile*. — En font partie les *frais de justice*, *dépens*, etc... (*Sporteln, Taxen*, parfois aussi, dans certains pays, des redevances levées au moyen du *timbre*) supportés dans la règle par la partie succombante, ou, suivant décision spéciale du juge, par les deux parties dans une proportion déterminée. Ils sont régulièrement et proportionnellement gradués d'après l'*étendue approximative du litige*, la *difficulté de la tâche du juge*, puis d'après la *nature du procès*, d'après divers *critères de procédure*, enfin d'après le *rang hiérarchique du tribunal* (*Instanz*), mais à bon droit principalement dans l'ensemble d'après la *valeur de l'objet litigieux*.

Il est à désirer, précisément au point de vue scientifique de la *fixité* des impôts, qu'une *évaluation approximative préalable* du montant total des frais de procédure ne soit pas trop difficile, et c'est pourquoi il faut préférer un système de *taxe globale* au système détaillé des *taxes particulières* (SCHALL). Cependant le système global absolu soulève de son côté diverses objections en ce qui concerne la proportion exacte du total des taxes à lever pour un procès déterminé, comparé à la diversité de l'office du juge dans les différentes espèces.

Le paiement des frais de justice par les plaideurs est du reste pratiquement nécessaire pour réfréner la processivité. Mais il n'est point nécessaire, ni même légitime sans autre condition, que les frais de la juridiction dont nous parlons ici soient *entièrement couverts* de cette façon, parce que cette institution profite comme

telle à l'ensemble de la population, que sa seule présence suffit à étouffer beaucoup de litiges, et qu'ainsi une participation de la *collectivité* aux frais répond à un *intérêt collectif*. L'élévation des frais de justice à un taux qui en fait des *impôts* est contraire au but de l'institution judiciaire.

§ 41. — 2. — *Taxes de la juridiction criminelle* — Dans le cas d'une condamnation, le condamné doit régulièrement et à bon droit payer des redevances présentant le caractère de taxes pour couvrir les frais de l'instruction et de la procédure que sa faute a rendus nécessaires. Le taux de ces redevances est en raison de la nature des crimes et délits, de la gravité des peines prononcées, parfois aussi de la classe à laquelle appartient le tribunal compétent et du degré d'instance. Au point de vue des principes, il est licite de chercher à *couvrir entièrement les frais* de la juridiction criminelle au moyen de taxes, mais ce résultat ne peut pas être atteint dans la pratique, en raison de la pauvreté de la plupart des condamnés.

§ 42. — 3. — *Taxes de la juridiction gracieuse, et*

4. — *Taxes de registration.* — Les liens étroits qui, dans l'histoire et encore dans le droit actuel de la plupart des Etats, unissent ces taxes à des impôts de circulation aggravent beaucoup les difficultés de leur exposition et de leur appréciation théoriques. Elles présentent le caractère de *taxes* — sous la condition générale, particulièrement importante ici, d'un *taux modéré*, proportionne à l'importance de l'office de juge et à celle de l'intérêt individuel qui s'y rattache —, que l'intervention de la justice soit réclamée volontairement ou qu'il s'agisse de relations de droit privé dont la connaissance et le règlement lui sont remis dans l'intérêt public en même temps que dans l'intérêt des participants reconnu par la puissance publique, par conséquent dans l'intérêt de la cause, c'est-à-dire pour la certitude et la régularité des relations en question en soi ou dans l'intérêt des participants qu'elles touchent de plus près, par exemple de mineurs. Beaucoup de solutions dépendent ici des prescriptions formelles du droit privé et des lois de procédure en vigueur.

Suivant les différentes prescriptions du droit positif au sujet de ces relations, l'intervention des autorités judiciaires est tantôt obli-

gatoire, tantôt facultative, souvent avec déchéances quand l'intervention obligatoire n'est pas demandée ou privilèges quand l'intervention facultative est demandée.

Aux lieu et place des autorités judiciaires peuvent en plusieurs cas intervenir des notaires et personnes analogues, et de plus, dans certains cas déterminés, par exemple dans la tenue des livres fonciers, d'autres organes de l'Etat ou de la commune.

Le système des taxes de la juridiction gracieuse et spécialement des taxes de registration d'un pays déterminé ne peut donc être exposé et jugé en détail qu'en le rapprochant du système juridique suivi dans le pays en question en matière de droit privé et de procédure. Dans ce *Traité de la science des finances* il suffira de relever, pour les Etats civilisés actuels, certaines relations juridiques à l'occasion desquelles, d'après la conception juridique des règles de fond qui est commune au moins dans ses grands traits à tous ces Etats et d'après le formalisme considéré comme utile par le droit actuel, l'intervention de la justice ou une inscription particulière dans des registres publics paraît nécessaire ou au moins très opportune, et est par suite en usage dans des cas dont l'étendue varie avec les pays. C'est ce qui déterminera également le jugement à porter sur les redevances — s'il y a lieu d'en établir, comment, quand, suivant quel taux — qui peuvent ou doivent se rattacher à titre de taxes à ces interventions judiciaires.

§ 43. — Une *intervention judiciaire* et par suite une *levée de taxes* pour la rémunérer semble indiquée *en général*, d'après ce qui précède, quand un intérêt général majeur ou un intérêt particulier reconnu en même temps par l'Etat s'attache à la parfaite régularité et certitude que doit recevoir dans la forme un rapport de droit privé, cet intérêt demandant que les parties soient autant que possible assurées dans leurs droits, et d'autre part aussi qu'on ecarte à l'avance, autant que possible, tout doute sur l'étendue et la nature exacte de ces droits. En conséquence, on rendra *en particulier* obligatoires des *livres publics (registres)* pour l'inscription de certaines relations et de certains actes juridiques, afin d'en assurer la constatation et la certification, et des *interventions officielles* pour le règlement et le contrôle de quelques catégories déterminées de rela-

tions juridiques, et à ces deux sortes d'opérations obligatoires correspondront des taxes appropriées

Le caractère *obligatoire* de ces inscriptions dans les registres publics ne fait pas perdre le caractère de *taxes* aux redevances levées pour les *inscriptions* et leurs *extraits authentiques*, quand leur *mode* et leur *taux* sont fixés correctement. On préférera tantôt des droits *fixes*, qui apparaissent essentiellement comme une *cotisation* destinée à couvrir les frais de l'institution, tantôt des droits établis comme redevance *proportionnelle* au *montant de la valeur* intéressée par l'acte ou rapport de droit — ainsi pour les inscriptions relatives aux mutations, aux hypothèques et autres charges réelles de la propriété foncière — qui se justifient en raison du *profit* du particulier et donnent une meilleure répartition des frais entre les intéressés à l'institution.

§ 44. — 5. — Des *peines pécuniaires*, y compris les *peines* ou *amendes réglementaires*, pour infraction à des prescriptions légales, par exemple en matière de douanes et d'impôts, sont prononcées, plus rarement de nos jours qu'autrefois, tantôt à titre principal, tantôt accessoirement à d'autres peines (emprisonnement, etc...), tantôt en remplacement de celles-ci (au choix du délinquant), par les tribunaux et éventuellement aussi par d'autres autorités publiques.

§ 45. — Le *produit total* des taxes de juridiction doit être limité par le montant des dépenses de l'Etat qui y correspondent, donc par le montant des dépenses spéciales au service de la justice. S'il dépasse ce montant, les taxes judiciaires prennent dans la mesure de ce dépassement le caractère d'impôts (§ 17, p. 17). Il est plus juste, en raison de la portée *générale* du service de la justice, de maintenir le produit total des taxes judiciaires en dessous des frais de ce service. Dans la réglementation des différentes catégories de taxes judiciaires et des droits spéciaux à percevoir, il faudra donc se guider sur plus d'un point d'après la considération du produit total, en d'autres termes, la *taxe particulière* est un *élément* d'un *système*, et doit par conséquent être parfois fixée autrement que si on avait à la régler uniquement pour elle seule (§ 69, p. 86).

## Sous-section II

Système des taxes pour la civilisation et la prospérité publique, en particulier des taxes de l'administration économique.

§ 46. — *Introduction.* — Les taxes pour la civilisation et la prospérité publique se présentent dans les domaines de l'administration intérieure (parfois aussi des affaires étrangères), de l'instruction publique et de l'administration économique (*strictosensu*), cette dernière étant ainsi désignée par rapport à son objet, et se rangent, comme celles qui font l'objet de la sous-section I, suivant une classification formelle d'après les divisions particulières de l'action administrative dans ces divers domaines et suivant une classification réelle d'après la nature des prestations. Plusieurs de ces taxes n'appartiennent à ce groupe que parce qu'elles favorisent principalement des intérêts *individuels* de civilisation et économiques, et font partie à un autre point de vue du groupe des taxes administratives déjà étudié plus haut (§§ 34 et suiv., p. 35 et s.). Quelques unes font en même temps partie du groupe des taxes de juridiction et de registration ou ont avec celles-ci des liens directs, par exemple les taxes pour brevets d'invention.

Plusieurs institutions importantes, dans les trois domaines administratifs qui viennent d'être désignés, sont du ressort des *communes* et parfois des autres corps administratifs autonomes, et les taxes qui s'y rattachent tombent par conséquent dans les caisses de ces corps constitués.

Si, d'abord, des taxes doivent être attachées à certaines des institutions publiques que nous considérons ici, et *quant*, et *quelles*, ce sont là des questions à résoudre d'abord et en principe d'après les conditions *réelles*, c'est-à-dire d'après l'objet de ces institutions, et sur lesquelles nous n'avons pas à entrer dans plus de détails après ce qui a été observé plus haut (§§ 18, 27, p. 20 et 27). Ici encore il faut, même dans l'examen théorique général, et non moins dans les espèces pratiques concrètes — où d'ailleurs la situation financière du moment peut et doit entrer en ligne de compte pour la décision à



prendre, — tenir compte également des points de vue *financiers* pour couvrir exactement les frais et débiter exactement les bénéficiaires individuels, comme des points de vue de principe pour justifier l'adoption du principe de la contre-partie comme le mode et la mesure de son application. En conséquence, l'exposé qui va suivre, notamment en ce qui concerne quelques institutions économiques qui ont été et sont particulièrement importantes au point de vue financier ou particulièrement controversées, touchera en même temps à quelques discussions *de principe*.

### I. — Taxes de l'administration intérieure

#### § 47. — Elles comprennent

1. — Les taxes qui peuvent être levées à l'occasion de la *statistique officielle* Ex. droit de statistique.

2. — Les taxes du *service sanitaire*, que les intéressés ont à acquitter quand ils usent d'institutions de l'Etat, de la commune, etc. Ex. droits de désinfection, etc., puis les taxes pour l'usage d'*établissements* publics de cette sphère, hôpitaux et hospices, maternités, asiles d'aliénés, maisons pour aveugles, pompes funèbres (laïques), etc., lesquelles sont fréquemment du ressort financier de la *commune*

3. — Les taxes d'*assistance et de bienfaisance publiques*

4. — Les taxes pour l'*assurance ouvrière*

II. — **Taxes de l'instruction publique** (comprenant éventuellement les cultes).

#### § 48. — Elles comprennent

1. — Les *rétributions scolaires* et les *frais de scolarité* dans les établissements d'instruction de toute nature de l'Etat, de la commune, etc... y compris tous droits d'inscription, d'entrée et de sortie et autres redevances accessoires.

La *retribution scolaire*, qui ne se présentera presque jamais dans les établissements publics à un taux qui en fasse un impôt ou un prix industriel comportant bénéfice, présente absolument les traits caractéristiques d'une taxe. Elle est justifiée *en principe* dans toutes les écoles, même dans les écoles *primaires* et là même dans le *système de l'école obligatoire pour tous*, et doit être exigée de toute personne à qui il n'en a pas été fait remise expresse à titre de fa-

veur en raison de l'insuffisance constatée de ses revenus. On devra seulement, à cause de l'intérêt *général* qui s'attache à l'école à côté de l'intérêt particulier, fixer la rétribution scolaire à un taux qui en fasse une simple *contribution* aux frais totaux.

La rétribution scolaire est convenablement *graduée* d'après la *catégorie* à laquelle appartient l'école, d'après son *rang* et le *but* qu'elle poursuit pour la vie économique pratique. Dans les *écoles professionnelles* il y a lieu également d'accorder la gratuité aux personnes peu aisées, mais seulement (à la différence de ce qui a lieu pour l'école primaire) sur justification que l'intéressé, spécialement par son *application*, est digne de cette faveur.

Le principe autrefois en vigueur pour beaucoup d'autorités publiques, spécialement pour les autorités judiciaires, de l'attribution des taxes en tout ou partie aux fonctionnaires comme *rétribution de leur office* à la place ou à côté d'appointements s'est maintenu, à l'égard des maîtres et en ce qui concerne les taxes de l'instruction publique, plus longtemps et plus amplement, et souvent jusque dans l'époque présente, soit à titre général, soit dans certains établissements d'instruction (Universités). Facile à expliquer historiquement, notamment dans les écoles à caractère corporatif (*Collegiengeld* et *Honorar* perçus dans les *Universities*) et d'autre part dans les écoles primaires, où il était souvent particulièrement difficile de payer les gages des maîtres, le maintien de cet état de choses, étant donné le caractère particulier des institutions scolaires, ne doit pas être rejeté en principe d'une façon aussi générale et aussi décisive que l'attribution de taxes aux juges et à la plupart des autres fonctionnaires. Mais, au moins à l'époque présente et pour les établissements d'enseignement primaire et secondaire, les objections contre l'attribution aux maîtres des prix de scolarité l'emportent décidément sur les raisons en sens inverse, et méritent, même en ce qui touche les écoles supérieures (Universités), plus d'attention qu'on ne leur en a jusqu'ici accordé, — et cela ici encore au point de vue pratique, parce que la répartition individuelle des sommes payées pour taxes ou pour honoraires, telle qu'elle a lieu usuellement, répond précisément mal à la prestation *individuelle*.

2. — Les *droits d'examen* de toute nature, particulièrement dans

les établissements d'instruction. Très usités, ils sont également justifiés *en principe* comme taxes quand ils ont un *taux approprié* à leur objet.

Les *certificats, diplômes*, etc... délivrés après passation d'examens de capacité et d'instruction donnent fréquemment lieu à la perception supplémentaire d'une redevance particulière, par exemple sous forme de timbre, ce qui est également à approuver sous réserve d'une taxation équitable.

3. — Les taxes (prix d'entrée, droits d'admission, etc...) pour la *visite* et la *fréquentation* des collections artistiques et scientifiques publiques, musées, bibliothèques, etc... Souvent ici la gratuité est devenue de règle, ce qui n'est pas généralement indiqué et ne semble même pas toujours opportun. Un bon système de taxes serait ici mieux à sa place.

4. — Si l'Etat ou la commune entretient l'Eglise et ses serviteurs *comme tels*, il faut comprendre ici, dans notre énumération des taxes publiques, les différentes *taxes d'Eglise* pour l'usage des établissements (églises, cimetières, etc .) et des institutions ecclésiastiques et pour la réquisition — même au cas où elle est légalement obligatoire — d'actes d'office ecclésiastiques comme le baptême, la bénédiction nuptiale, l'enterrement religieux, la confirmation, la confession, la communion.

III. — **Taxes de l'administration économique** (entendue *stricto sensu*, c'est-à-dire dans la sphère d'administration des intérêts matériels)

§ 49 — *Généralités*. — Les questions principales qui se posent à l'occasion de toutes les taxes : 1° l'Etat ou un corps administratif autonome, en particulier la commune, *doit-il d'abord* assumer l'entreprise considérée ? 2° si oui, doit-il la gérer *lui-même* ? 3° *quel principe financier* appliquer dans l'administration de l'entreprise ? — ces questions sont ici particulièrement importantes et controversées. La première se spécialise ultérieurement dans ces deux questions subordonnées : l'entreprise sera-t-elle assumée à titre *exclusif* (comme une *régale* du droit en vigueur) ? ou *en concurrence* avec les organisations privées ? Dans l'un et l'autre cas, il faudra encore se demander si l'*administration* de l'entreprise publique devra être

gérée *directement* par le corps administratif autonome en question (Etat, commune, etc...) (*régie propre, exploitation directe*) ou remise à bail ou sous une autre forme juridique à une *organisation privée* (*exploitation déléguée*). La solution de toutes ces questions se lie de plus à celle de la troisième (quel principe financier adopter?), qui constitue une question préjudicielle, et en dépend en partie. Toute solution d'une question forme plus ou moins préjugé pour les autres.

Réservant la solution de fond de ces questions à l'économie nationale pratique ou droit administratif relatif aux matières économiques, nous devons nous contenter ici de quelques observations sur les côtés des entreprises considérées qui présentent un intérêt général et qui importent pour la décision de ces questions et pour l'organisation *financière* de ces entreprises.

Aussi bien pour les entreprises *publiques* de cette nature qui sont de tradition historique chez les peuples civilisés (routes, postes, monnaies) que pour des branches toutes modernes (télégraphie, téléphone, chemins de fer, certaines entreprises urbaines comme les distributions d'eau et de gaz), ce sont, à proprement parler, des motifs envisageant l'*opportunité* maxima de l'*organisation économique*, puis la *technique*, l'*économie* (au sens de diminution des frais), la *concentration de l'exploitation*, la suppression ou la réduction de monopoles privés au moins *de fait*, la politique sociale et d'autres points de vue *généraux* qui ont fait décider l'attribution de ces entreprises à l'Etat ou à la commune soit à titre exclusif, soit à titre concurrent.

Le maintien d'anciennes entreprises de cette nature, comportant des recettes, ou l'attribution de nouvelles à l'Etat et à la commune a donc lieu en considérant l'état des choses au point de vue de l'*intérêt public*.

Le point de vue de l'intérêt public qui fait décider l'attribution à l'Etat, à la commune, etc... détermine également les *visées de l'administration financière* : *exclusion* complète du principe *fiscal* en général et comme règle, sauf exceptions possibles avec justification et fondement spéciaux, et le plus souvent aussi du principe *industriel*, à moins cependant qu'il ne faille rémunérer et amortir un gros capital affecté à l'entreprise, auquel cas le principe industriel

peut légitimement être appliqué *sous quelques modifications*, comme on l'a fait *jusqu'ici* pour les *chemins de fer* (*Fin*, I, §§ 267, 268). Au demeurant, c'est le *principe des taxes* qui doit servir de *fil conducteur*, car c'est seulement ainsi qu'on peut satisfaire l'*intérêt public*, et la possibilité d'adopter ce principe financier est une des raisons les plus pressantes de faire de l'entreprise une entreprise publique. Cette solution étant admise, le principe de la dépense pure et simple peut même entrer en ligne de compte sur certains points et à certaines conditions.

En ce qui concerne la réglementation des taxes et leur taux, l'intérêt public commande de nouveau des solutions particulières variant avec la nature des diverses entreprises. En cette matière, il faut toujours considérer, au point de vue de la science des finances comme de la pratique financière rationnelle, que le mode d'administration d'après le principe des taxes est conditionné dans la règle par la raison intime de l'attribution de l'entreprise à une autorité publique, et que les déviations de ce principe doivent, pour cette raison, se diriger *vers le bas* (principe de la dépense pure et simple) plutôt que *vers le haut* (principe industriel ou principe fiscal)

§ 50 — *Système des taxes économiques*. — Laisant de côté les institutions qui ont déjà été exposées au t. I, au sujet des acquêts privés, et qui trouveraient parfois également leur place dans l'examen des branches de taxes (donc, en particulier, les chemins de fer), nous pouvons donner, pour les peuples civilisés de notre temps, l'aperçu d'ensemble suivant sur les plus importantes des entreprises économiques particulières de l'État et des corps administratifs autonomes, spécialement des communes, et sur les taxes y afférentes

Les taxes économiques se divisent en deux grandes classes A (et B), et la première classe se divise à son tour en deux classes secondaires, à savoir :

A. — *Taxes pour l'usage privé d'institutions et établissements publics* :

1 — D'institutions et d'établissements du ressort *exclusif* (à titre de *régalé* du droit en vigueur) de l'État, d'un corps administratif autonome ou d'une organisation privée à qui ceux-ci les ont délégués par concession ou traité.

2. — D'institutions et d'établissements publics existant à côté des équivalents du système économique privé, même quand les premiers dominent en fait (§§ 51-65, p. 52 et s.).

B. --- Taxes pour la coopération de l'Etat ou d'un corps administratif autonome aux affaires économiques des particuliers, spécialement en ce qui concerne leur exploitation productive d'économie privée (§ 66, p. 80).

Les taxes de la première catégorie (A), en raison de l'extension de la sphère à laquelle elles s'appliquent principalement, peuvent être désignées sous le nom de *taxes de circulation* (*Gebühren des Verkehrswezens*), en prenant le mot *lato sensu*, et celles de la seconde (B) sous le nom de *taxes de la culture économique* (*Gebühren der Volkswirtschaftspflege*).

Au nombre des institutions et établissements réservés à titre exclusif (les régales du droit) qui figurent ici dans la catégorie circulation (A, 1) complaient, d'après le droit en vigueur de nos Etats civilisés à l'époque qui a précédé la nôtre, les *anciennes régales financières* correspondantes, dans la mesure où elles étaient administrées d'après le principe de la taxe, et non, comme c'était au reste le plus souvent le cas, d'après le principe de l'imposition. Il y a, de nos jours, une série d'entreprises que l'Etat, principalement pour des raisons de *technique économique*, éventuellement aussi pour d'autres raisons concomitantes, s'est *exclusivement réservées dans l'intérêt public*, et que de plus il administre habituellement lui-même, entreprises où il y a par conséquent réunion de la *propriété publique* et de l'*exploitation publique directe*. Dans la commune et dans les autres corps administratifs autonomes, un principe *juridique* de réserve à titre exclusif de certaines entreprises économiques ne s'est fait jour jusqu'ici qu'exceptionnellement, mais l'évolution de fait conduit, dans des sphères particulières, à une intervention communale *en fait* entièrement ou presque entièrement exclusive.

Parmi les institutions donnant ouverture à des taxes de circulation (A), il faut nommer particulièrement le *service des monnaies*, les *billets de banque* et éventuellement les *banques* en général, les *assurances*, puis tout ce qui concerne le domaine étendu de la *cv-*

*culatlon proprement dite* en prenant le mot *stricto sensu*, auquel appartiennent les *voies publiques de toute nature* (y compris les ponts et les voies d'eau naturelles) avec les établissements en relation avec ces voies et avec leur usage (signaux de navigation, phares, ponts, quais, grues, etc., etc.) et les organisations analogues qui intéressent le commerce et les foires et marchés (places de vente, magasins, boutiques, dépôts, poids publics, etc.), puis encore les *entreprises publiques de circulation proprement dite* ou de *transports, locales* comme les lignes secondaires à traction mécanique, les tramways et omnibus, ou demandant une place à part comme la *poste*, le *télégraphe* et le *téléphone*, enfin d'autres institutions, spécialement des institutions communales, visant d'autres branches de la production matérielle. Il s'agit le plus souvent ici d'institutions d'une *portée générale* pour l'ensemble de l'économie publique, d'affaires générales de cette économie, et non pas seulement d'affaires et d'intérêts concernant des branches particulières de production, des professions particulières ou des individus. Ceci peut également entrer en ligne de compte dans l'organisation financière des institutions du domaine des taxes, parce que et dans la mesure où les avantages de ces institutions pour leurs bénéficiaires apparaissent moins à la ventilation, ou bien l'avantage individuel est moins important en face du profit général pour l'ensemble de la population et doit par conséquent être moins considéré dans le règlement des taxes.

Les taxes de la culture économique (*Gebühren der Volkswirtschaftspflege*) peuvent être caractérisées plus exactement comme les taxes afférentes aux institutions tendant à *favoriser*, à *développer* la vie économique, aux *soins (fordernde Pflege)* accordés par l'Etat ou par une autre personne publique à des affaires particulières, des organisations privées intéressées. A cette catégorie appartiennent, si l'on considère les *effets économiques* des institutions correspondantes, plusieurs branches de taxes qui tombent, d'autre part, d'après la nature de la prestation publique, sous la catégorie des taxes judiciaires et administratives, et ont en conséquence été déjà mentionnées plus haut sous cette rubrique. Ici la ventilation fait plus souvent apparaître un avantage individuel supérieur à l'avantage

général, ce qui entraîne de nouvelles conséquences pour le règlement financier des taxes

L'ensemble de ces taxes de la culture économique peut être *systématisé* d'après la *nature des services rendus par l'administration* et d'après les *branches de la production* auxquelles profitent ces services. Le premier mode de classification est préférable encore ici, en science financière et pour la théorie des taxes, mais le second devra se combiner à l'occasion avec le premier sur certains points. En négligeant quelques espèces secondaires et peu importantes, on obtient les cinq classes suivantes : taxes de *certification* (vérification des poids et mesures, garantie des matières d'or et d'argent, autres certifications de qualité de produits, examens et analyses); taxes d'*inspection* à l'occasion de divers contrôles administratifs portant sur des exploitations économiques et leurs établissements; taxes d'*autorisation* et de *concession* dans différents domaines économiques et pour différentes professions et entreprises économiques; taxes pour la *coopération d'autorités publiques* ou de fonctionnaires à diverses mesures de protection et d'utilité économiques, taxes pour l'*usage* d'institutions et d'établissements publics dans l'intérêt de certaines branches de production et entreprises d'économie privée

#### A. — TAXES DE CIRCULATION (*lato sensu*).

##### 1. -- Monnaies

§ 51. — Depuis longtemps et encore aujourd'hui, et à bon droit, le service des monnaies est régulièrement, dans tous les Etats civilisés, une *institution d'Etat*, et spécialement une *régale* (*regale des monnaies*). L'Etat a, par suite, *exclusivement* le droit de battre monnaie. On a maintenant renoncé généralement à *conceder l'exercice* de cette règle à des tiers, pratique autrefois fréquente et conduisant à des abus. Habituellement, l'Etat s'est aussi attribué à titre exclusif la *fabrication* des monnaies

La *recette brute* du service des monnaies ou de ce qu'on appelle *droit de frappe* (*Schlagschatz*), c'est-à-dire « la différence entre



la valeur d'une certaine quantité de monnaie et le prix inférieur auquel a été acquis le métal qui y est contenu (RAU) », et surtout son *produit net*, peuvent n'être que *faibles* d'après les principes rationnels de politique monétaire généralement suivis aujourd'hui et consacrés par les lois et règlements monétaires. L'Etat ne peut d'ailleurs exercer par lui-même qu'une faible influence sur le montant de ce produit.

Ceci résulte de trois *principes directeurs de la politique monétaire moderne* :

1°. — L'Etat frappe, autant que possible, des monnaies de *plein poids et aloi*, en particulier celles qui servent d'*étalon absolu* ou qui ont légalement *pouvoir libérateur sans restrictions*, dans la mesure où cela est *techniquement* possible, donc abstraction faite des écarts qui ne dépassent pas les limites de la *tolérance* de poids et de titre légalement admise, lesquels ne doivent être que le résultat du *hasard*, c'est-à-dire qu'ils ne peuvent être pratiqués *intentionnellement* à l'avantage de l'Etat, et doivent par conséquent se compenser mutuellement dans l'ensemble, survenant à peu près aussi souvent en dessus qu'en dessous

2°. — La monnaie d'*appoint*, frappée conformément à la loi avec une contenance en *fin* en dessous du titre normal, et donnant par conséquent un bénéfice à l'Etat dans la mesure de cette différence, n'est émise qu'en *quantité modérée et déterminée*, c'est-à-dire répondant le plus exactement possible aux besoins de la circulation ; et l'*infériorité* de valeur de la monnaie d'appoint ne doit pas dépasser un taux modéré, les frais de frappe supérieurs de la monnaie d'appoint venant d'ailleurs restreindre encore le bénéfice permis.

3°. — La *frappe pour le compte des particuliers* est autorisée dans l'intérêt de l'économie publique et de la circulation monétaire ; mais quand elle a lieu, elle n'est que *très modérément taxée*, par mesure de faveur ; et les *taxes de frappe* sont inférieures à ce qui serait théoriquement justifiable et pratiquement réalisable ; parfois même, la frappe a lieu gratuitement ou autant dire gratuitement. Le montant des frais réels de frappe n'est par conséquent que peu dépassé par les taxes monétaires, ou ne l'est pas du tout, ou même en fait n'est pas couvert par celles-ci.

Cet état de choses réduit déjà beaucoup la *recette brute* de l'administration des monnaies ; son produit *net* est encore abaissé par suite d'autres circonstances. Au point de vue *technique*, les monnaies doivent être toujours de mieux en mieux frappées, avec un soin croissant et le moins de tolérance possible. Le premier point ne peut pas en général être réalisé sans augmenter les frais. En conséquence de principes exacts en matière de politique monétaire, il faut donc non seulement émettre la monnaie, mais la *conserver* dans la circulation aussi exacte que faire se peut. L'Etat a donc des contrôles à exercer en conséquence, et doit, à bon droit, à *ses frais*, retirer de la circulation les monnaies usées au delà d'un degré léger, ce qui entraîne naturellement de nouveaux frais.

A la longue, le *produit net* de la monnaie d'appoint peut ainsi *disparaître presque entièrement*, malgré le bénéfice à la frappe ; et même, il peut se produire un *deficit*, c'est-à-dire que *parte in qua* le service des monnaies, au lieu d'une ressource, devient une institution servant à une tâche importante de l'Etat et une *charge financière* pour lui. Le principe de la *dépense pure et simple* entre en application, évolution à laquelle tend le service des monnaies dans les Etats modernes, à la grande différence de la situation antérieure, où ce service, par l'effet de la politique qui y était suivie et de diverses pratiques critiquables, était souvent une source de produits nets assez considérables. Si l'on considère encore qu'aujourd'hui le bénéfice sur la frappe de la monnaie d'appoint, -- soit, avec la valeur actuelle de l'or, tout bénéfice sur la frappe d'argent, -- n'est pas définitif, puisqu'il disparaît quand on retire l'argent de la circulation pour sa valeur nominale, le service moderne des monnaies apparaît comme une institution n'ayant plus que dans une mesure insignifiante, ou même pas du tout, le caractère d'une *administration à excédents financiers*.

Les recettes qui se présentent encore de nos jours dans le service des monnaies ont des *caractères différents* au point de vue de la science des finances.

1. — Dans la frappe *au compte de l'Etat*, le bénéfice est essentiellement une recette *d'économie privée*, ainsi

a. — Quand l'Etat achète, sur le marché ou par traités de li-

vraison passés avec les mines et les fonderies ou les marchands de métaux précieux, le métal brut (ou les monnaies étrangères) *un peu meilleur marché* qu'il ne le frappe et ne l'émet suivant le titre légal des monnaies *de plein poids et aloi*.

b. — Le bénéfice provenant de *monnaies d'appoint de faible poids ou titre* émises et circulant pour une valeur nominale supérieure à la valeur du métal n'est ni une taxe ni un impôt proprement dit. Personne ne paie ce bénéfice de ses revenus. Il peut être compté comme recette d'économie privée, parce qu'il provient essentiellement du *crédit non productif d'intérêts* qui est, dans une certaine mesure, accordé à l'Etat émetteur par l'ensemble de la circulation acceptant la monnaie d'appoint pour sa pleine valeur nominale.

2. — Le bénéfice retiré de la *livraison forcée* à l'Etat, avec prix inférieur, d'or et d'argent provenant de mines privées (pratique assez fréquente autrefois) présentait les caractères d'un *impôt minier* de nature particulière. Mais une semblable institution est contraire aux principes juridiques et fiscaux modernes, et serait, au surplus, en Europe, surtout pour l'or, dénuée de portée pratique importante.

3. — Seule a le caractère d'une *taxe* la redevance que le particulier paie à l'Etat, pour la frappe du métal qu'il lui remet, sous les noms divers de *frans* ou *droits de frappe*, de *monnayage*, etc. (*Pragekosten, Munzkosten, Pragegeld, Munzgebühr, Schlagschotz*, etc.). Elle appartient, à un certain point de vue, à la catégorie des *taxes de certification* (§ 36, p 36).

4. — Par exception peut se présenter encore un bénéfice, mais le plus souvent peu important, quand l'hôtel des monnaies d'un Etat, en vertu d'une convention, frappe des monnaies pour un *autre* Etat (comme récemment la Prusse pour l'Egypte), recette qui a plutôt un caractère *industriel*,

## 2 — Billets et entreprises de banque.

§ 52 — Là où l'émission des billets de banque, comme c'est fréquemment le cas, est exclusivement réservée à l'Etat par une loi expresse, on peut parler d'une *régale des billets*. Cette régale peut être

exercée par l'Etat lui-même au moyen d'une banque (entièrement) d'Etat proprement dite, ou être concédée pour la jouissance à des tiers, notamment à des sociétés commerciales, soit à une seule (monopole privé), soit à plusieurs. Les recettes d'une banque d'Etat à billets ont pour caractère principal celui de recettes d'*économie privée*.

La contre-prestation financière des banques privées auxquelles est concédée la jouissance de la régalie des billets a, par contre, le caractère de *taxe*, même si elle n'est pas pure et simple, mais mêlée d'éléments d'économie privée, ce qui est déjà le cas par le seul fait que la contre-prestation est fixée par voie de convention.

Des *entreprises de banque* de diverse nature sans privilèges exclusifs ont été et sont encore assez souvent gérées par des Etats, des communes, des cercles et autres divisions administratives intermédiaires, etc. (exemples, *Preussische Seehandlung*, *Breslauer Stadtbank*, avec droit d'émettre des billets, *Communalständische Bank der preussischen Oberlausitz*). Les entreprises de cet ordre tombent le plus souvent sous le point de vue financier de l'*économie privée* ; ce sont des établissements commerciaux. Cependant quelques unes des affaires qu'elles traitent ressortissent à la matière des *taxes*, par exemple l'acceptation de dépôts (principalement de valeurs) contre des taxes fixes (*Deutsche Reichsbank*, banque de l'empire allemand). Le point de vue de la technique des banques ne soulève aucune objection essentielle contre l'extension de semblables institutions, particulièrement communales (hypothèques, crédit foncier, change, dépôts, lettres de gage). Le point de vue social-politique lui est souvent favorable. Cette extension ferait ressortir encore davantage le caractère de *taxes* dans les paiements pour diverses prestations.

### 3. — Assurances.

§ 53. — Dans les branches particulières d'assurance, l'histoire nous montre plusieurs cas de réserve *exclusive* à l'Etat ou à un corps administratif autonome (province, région, commune) Du droit de créer des organisations et des établissements d'assurance, spécialement contre l'*incendie*, et plus spécialement encore *immobilière*.

Cet état de choses a subsisté çà et là, notamment pour cette dernière spécialité. Mais on a plus fréquemment autorisé la concurrence d'entreprises d'assurance *privées* (particulièrement de sociétés anonymes), soit mutuelles, soit à bénéfices, avec les entreprises *publiques* qui pouvaient encore subsister. Celles-ci ont été, parfois aussi, complètement abandonnées. Inversement, l'Etat a aussi *créé* des établissements *à lui*, par exemple pour pensions et assurances sur la vie, *à côté* des assurances privées déjà existantes ou nouvellement autorisées, ou même *à l'exclusion* des établissements privés, au moins pour des buts déterminés, comme c'est le cas actuellement pour les nouvelles institutions de l'assurance ouvrière en Allemagne, avec formation d'associations de droit public à cet effet.

Les établissements *publics* d'assurance sont ordinairement des personnes juridiques propres, *indépendantes, juridiquement distinctes* du *fisc* d'Etat ou de l'*aerarium* communal, ayant en conséquence des recettes et des dépenses *propres*, quand bien même l'Etat ou la commune leur accorderait des garanties, dotations et subventions pour couvrir leurs déficits éventuels. Les primes d'assurance (*Brandsteuer*, taxe d'incendie, dans l'assurance publique contre l'incendie des immeubles, et certaines cotisations dans l'assurance ouvrière) ont ici dans la règle, comme au cas de gestion directe de l'affaire au compte de l'Etat ou de la commune, le caractère de *taxes* destinées à couvrir les frais de sinistres, les pensions à servir, les frais généraux d'administration, et éventuellement à créer des fonds de réserve.

Au moins dans plusieurs de ses branches (assurances contre l'incendie, la grêle et la mortalité du bétail, pensions et assurances sur la vie, assurances ouvrières), l'assurance se prête en général fort bien, au point de vue *économique technique*, à la gestion directe par l'Etat et par les groupements de communes, ou au moins par des établissements *publics* autonomes. L'assurance commerciale a montré, dans certaines branches (vie, incendie), beaucoup de côtés fâcheux. Un vaste système de taxes se développerait ici par suite de l'*étatisation*, de la *communalisation*. Les *excédents* éventuels au profit de l'Etat et des communes doivent être, ici comme en matière de banque, considérés, à un certain point de vue, comme recette d'éco-

nomie privée, ainsi dans le cas d'une *garantie*, dont ils constituent l'indemnisation. Mais ils ont également en partie le caractère d'un *impôt*, et se justifiaient au reste, dans cette mesure, tout aussi bien que les bénéfices, considérables à l'heure actuelle, des entreprises commerciales d'assurances. Le jugement d'ensemble sur l'institution est du ressort de la politique économique.

4. — **Circulation au sens spécial du mot, c'est-à-dire voies de communications et transports voies publiques de toute nature et entreprises de transports**

§ 54. — Dans ce domaine, déjà mentionné plus haut (§ 50, p. 49), s'exerce souvent concurremment l'activité de l'Etat, de la province, du cercle et de la commune. De là des taxes d'*Etat* et des taxes *communales*. Ici se présente fréquemment, — ainsi notamment pour ce qui concerne les ponts et chaussées et les cours d'eau navigables, les institutions qui s'y rattachent et celles qui intéressent le commerce et les foires et marchés, — la tâche importante et difficile de la politique administrative et financière qui consiste à régler suivant une juste proportion : 1° la participation des diverses catégories de corps administratifs autonomes et celle de l'Etat à la prise en charge et à l'exécution de ces entreprises ; 2° la *répartition des charges financières qui en résultent*. Ici se sont élevées déjà, — parfois aux époques antérieures à la nôtre, et plus encore au temps présent où les exigences en matière de prestations publiques ont beaucoup augmenté, et où l'intérêt de l'Etat, personne morale supérieure, est considéré comme impliqué dans les entreprises de la personne morale subordonnée, — des questions analogues à celles qui se posent en matière d'assistance et d'instruction publiques, par conséquent aussi des questions de *décentralisation et d'autonomie administratives* et de *concurrence financière* entre l'Etat, le groupement supérieur de communes et la commune.

Une différence entre les affaires de circulation et celles, au reste analogues, d'assistance et d'instruction publiques, consiste en ce que, dans les premières, ressort plus clairement, au moins en général, la *ventilation économique* des avantages entre ceux qui en profitent, et d'une

manière générale en ce que les affaires de circulation font partie des affaires d'*économie publique*, où peut parfois trouver également place la prestation d'économie privée avec ses déterminations de prix, et comportent des *frais élevés*, non seulement pour l'exploitation, mais encore, et tout spécialement, pour la *construction*.

Ces circonstances, à elles seules, justifient ici déjà mieux, dans l'ensemble, l'existence d'un *intérêt financier* de la personne publique prenant part à l'affaire, et, par conséquent, des *taxes* correspondantes. Les entreprises de circulation sont de plus ainsi faites que la levée de taxes y est techniquement plus facile qu'ailleurs et peut s'opérer de façon plus rationnelle, parce qu'on peut mieux déterminer l'*étendue* de l'usage ou encore du profit et s'en servir au mieux comme *échelle* pour mesurer les taxes. De plus, la transformation de taxes particulières en *taxes globales* ou même en *cotisations* (§§ 17, 73, 74, p. p. 17, 94, 95) est ici souvent licite et opportune, et usuelle en pratique.

Dans la *réglementation* des taxes et notamment dans la fixation de leur *taux*, les entreprises de circulation présentent aussi d'autre, part une occasion commode de transformer la taxe en *impôt* (de circulation). Fréquent dans l'histoire (ainsi pour la *poste*), ce procédé n'est pas non plus toujours à rejeter d'emblée à notre époque, en raison même de sa nature et de son effet *économiques*, notamment de l'effet *différentiel* des entreprises et des prestations sur ceux qui en usent. Il faut seulement décider encore ici, d'après les *principes de l'imposition*, les questions si ? *comment ? quand ? dans quelle mesure ?* et ces principes au reste justifient parfois la transformation de la redevance en impôt. A cette place, nous n'avons d'ailleurs qu'à rappeler la question à l'occasion des diverses branches des taxes de circulation, sans entrer dans le détail ou justifier les solutions.

#### a — Routes et chemins.

##### 1 — *Justification de principe des peages.*

§ 55. — Il y a longtemps que les chemins affectés à l'usage général sont régulièrement *publics*, c'est-à-dire établis et administrés par l'Etat ou par un corps local autonome. Il y a eu là, de tous temps,

une tâche comportant des charges financières considérables, tâche dont l'exécution dépendait en partie d'un procédé approprié pour subvenir à ces charges. Un procédé employé de bonne heure consistait à lever une *redevance particulière*, le *péage*, sur les usagers. L'occasion et le droit de levée, celui-ci attaché à une place déterminée, conduisaient facilement à des abus tentants, comme à l'obligation d'user de la route, de passer à la place déterminée, même si une autre voie était possible, plus tard, au temps des régales financières, même à l'institution d'une *regale fiscale des routes*, ce qui transformait la *taxe* en *impôt*. Mais le taux de cette redevance était cependant habituellement limité par le besoin de circulation, — limite qu'on ne pouvait pas dépasser sans risquer de rendre le chemin désert. Ce n'est donc qu'exceptionnellement que les recettes des péages et autres institutions analogues, au moins à l'époque moderne, ont donné un excédent réel sur les frais et conféré ainsi au péage le caractère d'un *impôt de voirie*. Dans la règle, le péage ne fournissait qu'une *contribution* à couvrir les frais, souvent ceux de l'*entretien* de la route seulement, et il a ainsi conservé la nature d'une *taxe*.

Les péages, en tant que branche de taxes, sont donc historiquement et dans le droit administratif actuel en relation étroite avec le *règlement légal des charges de voirie*, c'est-à-dire avec la *récupération des voies et moyens pour subvenir à la construction et à l'entretien des routes et chemins* en général, et ne sont qu'un des modes divers employés pour atteindre ce but.

La *suppression absolue, toujours et partout, de tout péage* à la charge des usagers, et par suite le report de tous les frais de voirie correspondants soit sur d'autres intéressés, soit sur les caisses des personnes publiques, ne sont en tout cas point *généralement justifiés en principe*, comme la théorie et la pratique modernes étaient disposées à l'admettre. Il semble bien plutôt qu'au contraire, précisément à *titre de taxe*, le péage est *justifié en principe et nullement déplacé dans la pratique*.

En effet (Sax *die Verkehrsmittel*, I, 131), si la voirie, et spécialement un réseau de routes artificielles, présente un intérêt général et est ainsi à bon droit affaire de l'Etat ou des corps administratifs



autonomes, il s'y rattache également des *intérêts particuliers* démontrables et même, dans une certaine mesure, économiquement mesurables, intérêts de groupes ou d'individus pour lesquels l'usage de la route constitue une *prestation* particulière de la personne publique dont le reste de la population ne bénéficie pas du tout ou ne bénéficie pas au même degré. Cela suffit à justifier la levée sur ces groupes ou individus, sous forme de *péage*, d'une taxe représentant la *contre-prestation* due par eux à la personne publique.

Ceci admis, il faudra seulement se demander d'abord quelle place attribuer au péage parmi les voies et moyens employés pour couvrir les frais de voirie, puis si pour d'autres raisons on doit et on peut renoncer à lever un péage, et dans quels cas il convient le mieux de le faire. Ces deux questions ne peuvent être tranchées qu'en connexion avec celle du *règlement des charges de voirie*, et leur solution s'appuie sur les mêmes bases que la solution de celle-ci ; nous ne pouvons pas, à cette place, les examiner complètement et à fond, nous nous bornerons à présenter quelques observations directrices tirées du point de vue des taxes.

## 2 — *Règlement des charges de voirie.*

§ 56. — La solution de la question des péages dépend en partie des solutions particulières à donner sur les points suivants du problème général ici posé :

a. — *Quel corps constitué*, Etat, province, cercle — ou tout groupement de communes, quelle que soit son appellation, intermédiaire entre la province et la commune —, commune, etc... prendra en charge le chemin dont il s'agit et en supportera les frais éventuels ? ou quel mode de coopération instituer entre deux de ces corps, ou plus, le prenant en charge en commun ?

b. — Ce corps ou ces corps auront-ils à supporter *tous* les frais ? sinon, *quelle part* y prendront-ils ? ensuite devra-t-on — et si oui, *dans quelle mesure* ? — appliquer le principe de la *dépense pure et simple*, ou le principe de *prestation et contre-prestation*, soit en d'autres termes le principe de la *taxe* ?

c. — Si on adopte cette dernière solution, *comment* le principe sera-t-il *appliqué* ? Y aura-t-il lieu de *lever un péage* ? Et *dans quelle mesure* ? au lieu ou à côté d'autres procédés propres à réaliser le

principe de *prestation et contre-prestation* ou le report de certaines parts des frais sur d'autres personnes quelconques spécialement intéressées, c'est-à-dire autres que les usagers immédiats ?

d. — Si le procédé du peage est préféré, comment régler le péage ?

Les deux premières questions touchent aux principes généraux de l'organisation de la voirie, et ne sont posées ici que parce que leur solution conditionne la solution à donner à la troisième, qui est une question essentiellement d'ordre financier.

La première est purement *relative dans le temps et le lieu*, et comporte par conséquent des réponses différentes selon les circonstances, surtout l'importance de l'Etat, le développement du réseau général des voies publiques, chemins de fer compris, la politique suivie au sujet de ceux-ci particulièrement (exploitation par l'Etat ou concession à des particuliers), l'intérêt plus ou moins *général* de tels ou tels chemins (intérêt *général* ou intérêt *local*, intérêt *général* ou intérêt *spécial*, par exemple stratégique), le bien être et par conséquent les capacités financières des régions traversées.

Dans les Etats petits et moyens, on distinguera en conséquence, par exemple, des routes nationales, des routes de cercle et des chemins communaux ; dans les grands, la province pourra être substituée à l'Etat. Mais il est à désirer en général, au point de vue de la répartition des frais, qu'on établisse une *coopération* — ce qu'on peut appeler une *concomitance financière* — des différents corps constitués, de telle façon à peu près qu'un plus grand intervienne subsidiairement quand les charges de celui qui vient immédiatement au-dessous de lui dépassent, dans un certain laps de temps, un taux fixé absolument ou relativement, ou que certaines opérations techniques soient attribuées à l'un, certaines à l'autre, que par exemple soient différemment répartis les frais de premier établissement, de grosses réparations et d'entretien courant.

Sur la deuxième question, il faut répondre qu'en *général* l'hypothèse même s'*oppose* à la prise en charge de tous les frais de voirie par la personne publique, s'*oppose* donc à l'abandon de toute contre-prestation à fournir par les intéressés, parce que les services que rendent les chemins publics se différencient le plus souvent nota-

blement dans les effets économiques suivant les diverses catégories de personnes et de propriétés. Dans chaque espèce concrète, il faudrait d'abord fournir la preuve contraire. Cette preuve *peut* fort bien d'ailleurs être fournie dans certains cas, et cela en tenant compte des considérations exposées plus haut en réponse à la première question.

C'est au même point de vue qu'il faut se placer pour résoudre les questions connexes : *quelle part* des frais de voirie doivent supporter les caisses publiques ? Quelle autre part doit-on chercher à couvrir par la contre-prestation des personnes spécialement intéressées ? Avec l'extension générale et uniforme du réseau de voirie, des routes artificielles et des chemins de fer (de l'Etat), il sera légitime d'augmenter de plus en plus la contribution publique *provenant de ressources générales*, absolument et relativement à la contre-prestation des personnes spécialement intéressées.

§ 57. — Sur la troisième question, l'adoption du principe de *prestation et contre-prestation* en matière de voirie a été habituellement des mieux fondées dans les conditions antérieures de la circulation publique, et l'histoire montre qu'elle a été souvent en fait une condition nécessaire pour pouvoir appliquer et pour appliquer effectivement des sommes quelque peu importantes à l'établissement et à l'amélioration des routes. Elle se justifiait également par une bonne raison économique sous le poids d'une forte dépense répartie sur un court laps de temps et avec les effets différentiels de l'usage des chemins. Ces conditions changent avec le développement général du trafic et de la voirie. Mais alors encore, le principe de prestation et contre-prestation peut et doit même souvent être appliqué pour répartir les charges de voirie aussi équitablement que possible et avec opportunité au point de vue économique, et pour faciliter encore par là l'extension et l'amélioration du réseau.

Suivant les groupes divers de personnes intéressées spécialement et suivant les façons diverses de les faire participer aux charges de voirie s'établissent les divers *modes de repartition des charges* ou des *taxes de voirie*, car la définition de la *taxe* ne comprend pas seulement le péage proprement dit, mais toutes les contributions à supporter les charges de voirie qui reposent sur la mise en cause

de personnes ou de propriétés en raison d'un *avantage particulier* ou de *frais particuliers* (par l'usage qu'elles font du chemin), même si ces points de vue ne sont pas seuls en jeu. Les divers systèmes peuvent aussi bien coexister simultanément, comme cela est effectivement arrivé autrefois, et arrive encore souvent de nos jours.

Les personnes spécialement intéressées peuvent se repartir en deux catégories : 1<sup>o</sup> celles qui, d'après les circonstances locales, *peuvent* le plus *user* des chemins, et sont aussi généralement présumées en user le plus en fait, ou qui en retirent un profit *particulier* d'une façon *indirecte*, c'est-à-dire par les effets économiques de l'état des routes en faveur de la *valeur* de leur propriété, du produit de leurs entreprises, de leurs revenus ; 2<sup>o</sup> celles qui, *en fait*, *usent directement des chemins*. Pour celles-ci, il y a lieu de considérer l'*arquit d'un péage* comme mode principal de contre-prestation spéciale.

Dans le premier cas, on a affaire aux personnes et aux collectivités locales secondaires qui ont, *par le fait de leur domicile*, un intérêt direct au chemin, qui d'habitude aussi, *par profession*, en usent et l'usent le plus.

Les modes particuliers les plus importants de leur participation aux charges sont :

a. — Les *corvées* ou *prestations*, au sens particulier du mot en matière de voirie (*Wegetrohuden*), des habitants de la localité, spécialement des propriétaires fonciers ;

b. — Des *livraisons gratuites de matériaux* pour la construction d'une route par les propriétaires des fonds attenants (fréquentes en Prusse) ;

c. — L'*exécution de parties déterminées d'une route* par les propriétaires mêmes des fonds attenants ou entièrement à leurs frais (fréquente suivant l'ancien droit allemand, encore présente en partie dans nos villes modernes),

d. — Des *taxes globales* sous forme de *cotisations particulières* des propriétaires fonciers et de certaines autres personnes telles que propriétaires de forêts, de mines, de forges, etc..., qui tirent de la route un avantage exceptionnellement important ou la détériorent exceptionnellement, ici la cotisation peut être fixée par règlement

local, éventuellement aussi par voie de convention (ordonnance de voirie badoise, lois prussiennes récentes) ,

e — Enfin des *cotisations* analogues, et éventuellement des *impôts en argent* ou des suppléments d'impôt frappant la *propriété bâtie et non bâtie*, l'*exploitation commerciale*, etc. *spécialement* ou dans une mesure plus forte que celle qui atteint le reste de la population, et fonctionnant donc ici comme taxes, c'est-à-dire comme contre-partie de prestations spéciales (§ 74, p. 95).

D'après les circonstances, d'après la *catégorie administrative* — routes nationales, provinciales, de cercle, chemins communaux, chemins d'intérêt commun ou chemins entièrement situés dans une même localité — et la *catégorie technique* — chemins ordinaires ou routes artificielles (*chaussées*) — à laquelle appartiennent les chemins, d'après l'organisation des impôts d'Etat et communaux, on devra choisir tantôt l'un, tantôt l'autre de ces modes, ou encore une combinaison de plusieurs ensemble, et c'est du reste ainsi qu'on procède en pratique.

§ 58. — Dans le second cas, quand on frappe spécialement les *usagers* du chemin, on cherche, dans leurs *profits* et dans les *frais* qu'ils occasionnent en détériorant le chemin, une *échelle* pour déterminer le *taux* de la taxe. Ceci peut également s'effectuer de deux manières, soit en imposant particulièrement les propriétaires de *bestiaux circulants* et de *voitures*, soit en instituant un *peage*

Pour les *grandes routes*, le péage est à préférer. Il a pour lui, si on le compare aux autres procédés cités dans le paragraphe précédent, de permettre de mieux atteindre les personnes qui *effectivement* usent du chemin et usent le chemin, et cela *en proportion de l'usage et de l'usure*, donc conformément à la nature même de la taxe.

L'arrêt forcé et d'autres circonstances rendent quelque peu gênant le procédé usuel des barrières, le contrôle des usagers et des péagers. Mais tant au point de vue des principes qu'au point de vue pratique, le péage n'est pas tant à critiquer qu'on le fait dans la tendance actuelle ; en réclamant sa suppression absolue, on tombe dans un *communisme* déplacé, qui a pour effet de répartir

souvent injustement les grandes charges de la voirie, en procédant à tort d'une manière absolue, au lieu de décider relativement suivant le temps et le lieu.

Pour la *fixation du taux des péages*, on ne peut qu'approuver, sous quelques restrictions, les règles données par RAU (*Fin.*, I, § 242) : 1° « tarif gradué dans la mesure où chaque variété d'usage détériore la route, mais, en même temps, modéré dans son ensemble » ; il faudra tenir compte du développement du réseau, de la nature technique de la route considérée, du trafic, de la nature des véhicules (voitures de luxe ou véhicules de commerce), etc. ; dans la règle, nos Etats ne lèvent de péage que sur les routes artificielles (*chaussées*) ; 2° « exemption en faveur des véhicules pour lesquels le péage serait supporté par une caisse publique, tels que voitures de cour, militaires, de la poste, transportant des fonctionnaires en tournée, sous les précautions nécessaires pour éviter des abus, exemption habituelle également pour les voitures des hôpitaux, des sapeurs-pompiers, les corbillards et les tombereaux de fumier » ; d'une manière générale, exempter aussi les véhicules agricoles dans un certain rayon autour de leur village ou de leur ferme d'attache ; 3° « salaire des receveurs proportionné au nombre de leurs opérations » ; le procédé de la *ferme* est ici bien à sa place, parce qu'une semblable fonction ne suffit pas à absorber l'activité d'un employé d'administration directe, ce procédé est d'ailleurs fréquent en Allemagne sur les chaussées de cercle et communales ; 4° « quittances servant à contrôler les opérations des receveurs ». Des ordonnances de police pourront, de plus, régler la construction et éventuellement la charge *maxima* des véhicules, la largeur *minima* des bandages, etc..., mesures qui pourront être complétées par une modération de taxe en faveur des véhicules qui détériorent le moins la route.

La question de la *suppression des péages* comporte des solutions différentes suivant les *catégories techniques et administratives* de routes. Sur les routes artificielles coûteuses (*chaussées*), elle se présente autrement que sur les autres chemins publics, sur les routes de l'Etat autrement peut-être que sur celles des autres corps constitués. Il n'est pas nécessaire que l'Etat et les corps

administratifs autonomes procèdent ici avec une uniformité absolue. Beaucoup de questions secondaires se résoudront d'après le *droit en matière de voirie* et les autres procédés qu'il autorise pour faire supporter les charges aux intéressés, — points d'autant plus difficiles à régler qu'on a à couvrir par d'autres voies et moyens, si les péages font défaut, tous les frais si considérables des chemins artificiels et même dans certains cas des autres chemins.

b. — Autres institutions et travaux publics divers dans l'intérêt du trafic

§ 59 — Ils se prêtent presque tous — et la pratique a été de tout temps conforme — à l'entreprise, à l'exécution et à la conservation par l'Etat ou — et souvent mieux — par un corps administratif autonome. Mais souvent aussi, ils sont entrepris à titre commercial par des organisations privées, des compagnies.

1. — Les *ponts* donnent lieu, en matière de taxe, à des solutions analogues à celles qui résultent des principes pour ce qui concerne les routes et chemins

2. — Sur les *voies d'eau naturelles publiques* ne sont licites, en général, des redevances d'usage à titre de *taxes* que dans la mesure où des *frais* sont rendus nécessaires pour ces voies d'eau.

A la place ou à côté d'une *taxe fluviale* (*Flusszoll*) levée directement sur la *navigation* (et le *flottage*), on peut ici encore employer les méthodes qui ont été exposées à propos des chemins (§ 57, p. 63) pour faire participer les intéressés à la couverture des frais.

3. — Les différentes *dispositions prises dans l'intérêt des transports*, en particulier de la *navigation*, se prêtent bien à l'exécution par les collectivités directement intéressées, comme les *villes maritimes*, mais aussi par l'Etat lui-même. La levée de taxes sur les usagers sous forme de *droit de jauge* (en proportion de la contenance des navires, en distinguant s'ils sont sur fret ou sur lest) est ici bien à sa place.

4. — Les entreprises relatives au *commerce*, aux *foires et marchés* sont souvent et depuis longtemps, et à juste titre, *affaire communale*.

La commune a des taxes à réclamer aux usagers pour couvrir en

général les frais d'administration, rémunérer et amortir le capital de ces entreprises. Suivant les circonstances, pour des établissements d'une portée considérable et générale, on pourra cependant admettre la mise d'une partie des frais à la charge du budget général de la commune. Mais il faut opérer avec beaucoup de prudence, pour que la modération de taxes ainsi réalisée ne vienne pas augmenter les bénéfices des négociants au lieu de diminuer les prix payés par le public.

Les excédents sur les frais revêtent le caractère d'impôts ; ils sont certainement licites comme forme d'une participation de la commune aux bénéfices de monopole de certains usagers industriels et commerçants ; mais ils se justifient également, d'autre part, au moins tout aussi bien qu'un gros bénéfice industriel dans des entreprises privées de nature analogue.

5. — Les *entreprises locales de transports*, comme voies ferrées secondaires, omnibus et tramways, se prêtent toutes à l'exploitation communale, particulièrement dans les villes, surtout dans les grandes villes, et parfois aussi à l'exploitation par les cercles (v. *Fin.*, I, §§ 267, 281, et plus loin ici, § 65, p. 78).

Les taxes de ces entreprises vouées principalement au transport des voyageurs seront organisées à peu près comme les tarifs de voyageurs dans les chemins de fer, en favorisant le plus possible les classes inférieures.

#### c — Postes.

§ 60. — 1. *Généralités*. — Historiquement, la poste s'est principalement développée dans les Etats civilisés modernes comme *institution d'Etat*, et cela sous la forme juridique d'une *régle*, particulièrement en ce qui concerne sa branche principale, la *poste aux lettres*. L'Etat a aussi le plus souvent exercé lui-même cette régle. Quand il en a été autrement et quand certaines branches ont été détachées de la régle des postes, on rencontre régulièrement dans l'histoire la tendance à reprendre la concession à des tiers de l'exercice de cette régle et à étendre la poste d'Etat à d'autres branches qui se prêtent à cette extension.



La situation actuelle dans les Etats civilisés est partout la suivante. *régle des postes administrée par l'Etat lui-même* et son application en première ligne à la *poste aux lettres*. On y a souvent adjoin — et ces adjonctions tendent à se généraliser dans l'époque récente — la *poste aux journaux*, les *envois de fonds*, les *colis postaux*, plus rarement des *transports de voyageurs* par l'Etat. Ces autres branches n'étaient cependant pas habituellement soumises à l'époque antérieure, et ne sont pas aujourd'hui soumises entièrement à la régle (obligation postale, *Postzwang*) d'une façon aussi étendue que la *poste aux lettres*. Tantôt l'obligation postale fait complètement défaut en ce qui concerne ces branches, et la *poste d'Etat* les exploite en concurrence avec les particuliers, parfois du reste avec un monopole entièrement ou presque exclusif en fait, tantôt la régle s'applique seulement à certaines d'entre elles, par exemple aux *colis postaux*, et subit de plus ici des restrictions légales plus étroites au profit du trafic libre qu'en matière de *poste aux lettres*.

La *poste* doit-elle être une *poste d'Etat*, et, si oui, quelle est l'organisation appropriée, et quelle extension faut-il lui donner dans les différentes branches? Ces questions ne sauraient être discutées ici. Beaucoup de points particuliers sont naturellement à décider relativement d'après le temps et le lieu. Mais, en somme, la *poste* en tant qu'établissement de l'Etat administré directement par lui, et cela au moins dans certaines limites à titre de *regale*, a parfaitement fait ses preuves, au point de vue financier comme au point de vue de la politique suivie en matière de circulation, par suite, l'étatisation comme seule solution convenable ne fait généralement plus question, tout au plus pour quelques branches et spécialités, — évolution caractéristique, par exemple en comparaison avec le cas analogue des chemins de fer.

Une réponse a fond à la question du maintien de la *régle des postes*, et suivant quelle étendue, n'est pas, au moins en général, du ressort de la science des finances; elle n'y appartient guère que dans la mesure où elle touche à l'intérêt financier dont il faut nécessairement tenir compte. Ici il suffit maintenant de constater qu'au moins pour la branche principale, la *poste aux lettres*, on ne

peut pas se passer entièrement de régle, et cela aussi pour des raisons *financières*. Mais il ne faut pas, sans autre forme de procès, concevoir cette régle comme *régle financière* et l'exploiter fiscalement à ce titre. Elle ne doit au contraire exister essentiellement que dans la mesure où cela est exigé par les *meilleures conditions techniques et économiques* de l'organisation postale, et le point de vue *financier*, qui réclame au moins une certaine attention, n'est qu'un côté du point de vue économique.

En reconnaissant, dans la mesure indiquée, l'intérêt financier par l'établissement de la régle des postes, on ne poursuit par conséquent aucune tendance fiscale, on tend seulement à augmenter l'efficacité de l'institution postale pour l'utilité publique et à mieux assurer la couverture de ses frais généraux; on peut, en même temps, viser sous certaines conditions des excédents d'ensemble démontrés licites. En général, dans les Etats modernes, il suffira actuellement de protéger la poste d'Etat contre des transports de *lettres* exploités *industriellement* de localité en localité par des particuliers; éventuellement, en ce qui concerne les *colis postaux*, d'interdire aux particuliers l'expédition à titre professionnel des *petits colis*, bien qu'un semblable privilège de l'Etat, comme le montrent les expériences les plus récentes faites en Allemagne, soit à peine un besoin pour une bonne poste d'Etat une fois bien acclimatée dans ses fonctions. La suppression des privilèges concernant le transport des voyageurs est le plus souvent favorable à l'intérêt du trafic d'un pays en bonne voie de développement tout autant qu'à l'intérêt postal et même à l'intérêt financier postal, parce que les transports de voyageurs par la poste d'Etat exigent souvent des subventions particulières, et peuvent donc être plus facilement, et avantageusement, remplacés par des organisations privées, et ainsi restreints ou supprimés.

§ 61. — 2. *Organisation financière des postes*. — Il y a ici deux points à distinguer : détermination du principe financier directeur, application du principe choisi dans le détail, soit règlement des taxes postales ou ports (§ 62, p. 72).

Comme *principe financier directeur* en matière de postes dans nos Etats civilisés actuels, nous avons déjà établi généralement, au

t 1<sup>er</sup> (*Fin.*, I, § 268), le *principe des taxes*. On s'en écartait autrefois dans la règle en traitant la regale des postes comme une *regale financière* et par là en même temps la poste comme un *moyen d'imposition*, et en tendant le plus possible à obtenir des *excédents*. Ces procédés sont à bon droit abandonnés habituellement aujourd'hui. Ceci n'est cependant pas aussi inconditionnellement juste qu'on le prétend souvent, dans la théorie et dans l'opinion publique, pourvu qu'on ne cherche pas à obtenir, aux dépens du fonctionnement technique et économique de l'institution postale, les excédents postaux représentant une *imposition*, et que les ports répondent, dans leur organisation et leur taux, à toutes les exigences légitimes, au nombre desquelles on ne saurait ranger *en soi* une baisse des recettes jusqu'au niveau simplement suffisant pour couvrir les frais.

D'après ce qui précède, des *excédents persistants* sur les frais exactement calculés pourraient aujourd'hui aussi se justifier, malgré leur caractère d'impôts, et il y aurait même souvent lieu d'y viser. Mais il faut aussi les employer, et dans la règle directement et principalement, à *étendre* et à *perfectionner* l'organisation postale — ce qui comporte aussi une rétribution suffisante des forces de travail employées à un service difficile — et, du reste, concurremment à *modérer convenablement les tarifs*.

Régulièrement il faut à coup sûr tâcher au moins de *couvrir complètement les frais*, c'est-à-dire les frais courants d'exploitation et l'intérêt et l'amortissement du capital engagé, et ne pas viser seulement, comme en matière d'écoles et de tribunaux, à une *contribution* plus ou moins élevée à ces frais, tout en ayant égard, dans le règlement des comptes, aux services que la poste rend à l'administration publique.

Une indemnisation aussi complète que possible de tous ces frais est à exiger en raison de la *forte différence des profits* que retirent des services postaux les divers milieux de la population. Dans la fixation des prix de port, etc., particulièrement dans les réformes de tarifs, il ne faut par conséquent pas perdre de vue cet objectif : couvrir complètement les frais de l'entreprise dans la mesure qui vient d'être spécifiée. A coup sûr, il faut éviter *effectivement* des *déficits persistants d'exploitation évitables en soi*, et par conséquent

n'approuver au point de vue financier que les réformes qui permettent de présager quelque peu sûrement une prompte compensation d'un déficit passager. Ces points de vue ont été parfois récemment un peu trop négligés par suite d'une conception trop simpliste en faveur dans l'opinion publique et dans les cercles dirigeants de l'administration postale cette conception conduit aisément à un *communisme déplacé* sous prétexte d'intérêt public.

Un *déficit d'exploitation permanent* est cependant parfois inévitable, d'après l'expérience de plusieurs pays, de quelque manière qu'on réglemente les ports. En effet, le trafic postal, et par conséquent les recettes de la poste, dépendant du *taux* des taxes, souvent l'élévation de celui-ci ne produit pas une recette plus forte, mais même une diminution du trafic, d'où facilement une proportion défavorable entre les recettes et les dépenses de l'exploitation. Il n'y a donc souvent que peu de marge pour une politique de tarifs expérimentale, tendant à couvrir complètement les frais.

Dans ce cas également, la poste d'*Etat* est cependant légitime, et même nécessaire, en raison de sa portée *générale* pour la civilisation et l'économie publique et pour l'Etat lui-même comme tel. La poste rentre alors *parte in qua*, pour le montant du déficit, dans la catégorie des entreprises gérées financièrement d'après le principe de la dépense pure et simple et servant à réaliser des fins publiques importantes. Mais cela n'est qu'un état de fait inévitable, résultant de conditions historiques et locales, et n'est nullement un objectif général de la gestion financière des postes. Entre cette justification d'une poste d'Etat à déficit d'exploitation permanent et le *desideratum* de principe précédemment émis en faveur de la couverture totale des frais, il n'y a par conséquent qu'une contradiction apparente. Bien qu'on ne puisse l'éviter pour le moment, c'est cependant un inconvénient certain que le fait, survenant dans le premier cas, que beaucoup d'intérêts privés sont en partie satisfaits au moyen de ressources publiques.

§ 62. — 3. Le *règlement des taxes postales* ou *ports* s'effectuera un peu différemment suivant le choix du principe financier directeur. Dans ce qui suit, le *principe des taxes*, sous certaines modifications dans des cas particuliers, est pris pour fil conducteur et pour règle.

Le point le plus important de la taxation concerne, par suite, le choix entre les deux systèmes principaux de tarif, le *tarif gradué* à taxes *supérieures* et le *tarif uniforme*, plus ou moins conséquent, à taxes *modérées* fixées d'après les branches de service distinguées par la nature des objets expédiés. Les autres questions de taxation concernent des points secondaires qui n'ont pas à être exposés ici plus à fond.

Le *tarif gradué* proportionne le port (taxe postale) à deux éléments principaux : 1° la *distance* entre le lieu d'expédition et le lieu de destination (en tenant compte éventuellement de la *configuration* de la route à suivre), pour les quatre objets principaux de transport postal : lettres, numéraire, colis, voyageurs, 2° le *poids* pour les trois premiers objets, de plus la *valeur* pour le numéraire, et le *nombre* pour les voyageurs. Ceci est en soi rationnel.

Ce tarif gradué à taxes *supérieures*, autrefois généralement répandu, est réellement aussi le tarif le mieux approprié historiquement à certains degrés de développement du trafic dans son ensemble, — ce qui doit être considéré précisément pour comprendre la justification du plus récent système de tarifs : ce tarif gradué répond aux conditions d'un trafic *extensif*.

Le *tarif uniforme* fait en général, dans l'intérieur du territoire postal, — et, en vertu de traités internationaux, même bien au delà, comme aujourd'hui jusque dans le ressort immense de l'Union postale universelle, — abstraction de la *distance*, soit partiellement, soit dans certains cas totalement, et du *poids* dans une mesure plus considérable que le tarif gradué. Ce n'est donc le plus souvent qu'un tarif *relativement* uniforme, nullement *absolu* si on le compare au tarif gradué, spécialement quand il revêt la forme intermédiaire d'un *tarif par zones*.

Il y a lieu de distinguer entre les divers objets d'expédition. Le tarif gradué subsiste généralement pour les transports de voyageurs. La tendance générale à lui substituer le tarif par zones et même le tarif uniforme est moins marquée pour les colis que pour les journaux et le numéraire et surtout pour les lettres, pour lesquelles on fait aujourd'hui presque entièrement abstraction de la distance et de plus en plus abstraction du poids.

En même temps, on *abaisse en général* le port, dans l'intérêt du trafic, mais aussi dans l'intérêt des finances, pour augmenter l'usage de la correspondance, — évolution qui revêt des formes un peu diverses dans les différents pays, mais qui se dessine de plus en plus uniforme grâce au caractère cosmopolite de la poste dans les Etats civilisés, en partie par l'effet ou sous l'influence de traités internationaux, comme c'est notamment le cas pour l'Union postale universelle.

Ce tarif uniforme répond, dans l'ensemble, aux conditions d'un trafic fortement développé, *intensif*, avec lequel il est en relation d'influence réciproque.

Ceci s'applique particulièrement à la *poste aux lettres*, où le tarif uniforme très modéré trouve par suite la justification la plus complète.

Le choix du *timbre* (timbre-poste, enveloppe timbrée) comme procédé de levée de la taxe postale pour les lettres, le plus simple qu'on puisse imaginer, réduit énormément le travail d'expédition. Ce procédé doit être considéré presque comme une condition *sine qua non* de l'organisation moderne des postes (1).

(1) En ce qui concerne les tarifs, un événement qui a fait époque est la célèbre réforme des ports de lettres (le port à un penny) provoquée dans la Grande-Bretagne (1839) par ROWLAND HILL (v. la dessus RAIL, *Fin.*, § 213, et détails spéciaux à la note d, § 216 a; SAX, *Verkkehrsmittel*, I, 346 et suiv., 206 et suiv.) Au point de vue financier, pour autant que la poste doit viser à des excédents quelque peu considérables, il faut tenir la réforme anglaise pour un peu trop brusque et trop radicale. Il faut cependant considérer que, si le produit net tomba beaucoup, il n'y eut pas de déficit. La Grande-Bretagne avait, avant 1840, un tarif gradué suivant la distance très élevé, le port moyen d'une lettre variait de 7 pence à 7 1/2 ROWLAND HILL, dans un écrit publié en 1837, proposa l'institution d'un tarif uniforme modéré. Ses raisons étaient les suivantes : le tarif en vigueur entrave le trafic et est en même temps financièrement désavantageux (en fait le produit net de la poste n'avait presque pas augmenté de 1816 à 1837) ; l'organisation de la poste permet d'absorber, sans augmenter notablement les frais, un trafic infiniment plus considérable : 27 fois plus, suivant HILL, le poids de l'ensemble des lettres affranchies est faible en proportion du poids total des expéditions (lettres affranchies 16 0/0, non affranchies 9 0/0, journaux 75 0/0) ; le port est de cinq à six fois supérieur aux frais réels d'expédition, ceux-ci n'augmentent pas avec la distance, mais dépendent d'autres circonstances : configuration de la route, moyens de transport, etc..., surtout quand on a à sa disposition des moyens de communica-

En ce qui concerne les *envois de fonds* et les *colis postaux*, l'évolution ne peut être qu'*analogue*, mais non *identique* à celle de la poste aux lettres. Ici, en effet, le risque couru par la poste augmente avec la *valeur*, et, pour les colis postaux, la *distance* et surtout le *poids* augmentent inévitablement les frais dans une proportion dont il ne paraît pas possible de ne tenir aucun compte.

Le jugement à porter sur les régimes modernes de ports peut être favorable dans l'ensemble, sauf que çà et là peut-être on est allé un peu trop loin et qu'on a parfois marché trop vite et trop fort à la fois dans la voie de l'abaissement et de la péréquation des taxes. Il faut examiner le tarif d'un pays déterminé d'après les considérations présentées à l'appui de l'abaissement et de l'uniformisation des ports. Dans l'intérêt des *finances*, il n'y a en tout cas pas lieu d'approuver, *aussi généralement* qu'on l'a récemment fait en théorie et en pratique, des réductions de port *fortes* et *soudaines*. Elles amènent parfois en effet, sinon des déficits d'exploitation, du moins des diminutions de recettes d'une durée gênante.

§ 63. — 4. Nous mentionnerons encore les points suivants pour compléter l'exposé des taxes postales.

1° — Il y a lieu, dans l'intérêt économique de l'administration postale elle-même, de restreindre le plus possible la levée d'un *droit de remise* sur le destinataire, et de la supprimer pour les lettres (conservée en Allemagne pour les colis postaux, avec un taux assez élevé en proportion du port, ce dernier point difficile à justifier).

2° — Un tarif particulièrement modéré est généralement accordé

tion aussi perfectionnés que les chemins de fer et les bateaux à vapeur, les frais principaux proviennent de l'expédition et de la manipulation des lettres, mais diminueront considérablement avec l'augmentation du trafic et l'emploi des timbres-poste. Les propositions de Hill furent sanctionnées par la loi du 17 août 1839 (2 et 3 Victoria, cap 52). Le 10 janvier 1840, le port fut abaissé par mesure générale à 1 penny pour les lettres destinées à l'intérieur. Le trafic augmenta de suite fortement et d'une façon continue, mais pas autant que Hill l'avait supposé : ce n'est qu'au bout de douze ans qu'il quintupla, le produit brut antérieur ne fut de nouveau atteint qu'au bout de dix ans, le produit net qu'au bout de trente. La forte augmentation des frais ne doit être attribuée qu'en partie à l'accroissement du nombre des lettres, pour le reste elle résulta d'autres causes (paiements faits aux chemins de fer, aux navires postaux).

aux journaux, imprimés, circulaires, etc..., échantillons, récemment aux cartes postales (non closes).

3° — Il faut maintenir à titre de principe général la perception par la poste d'un *supplément de port* dans tous les cas où ses frais se trouvent augmentés *sans nécessité* d'après l'organisation du service et où elle rend des services *particuliers* occasionnant des frais spéciaux (suppléments de taxe pour affranchissement insuffisant, recommandations et chargements, etc ..)

4° — Pour obtenir une *juste économie* dans l'usage de la poste et pour pouvoir embrasser exactement ses *résultats financiers*, il est nécessaire de *supprimer* en général *toutes les franchises* de certains particuliers privilégiés (par exemple, les membres du Parlement) et même des *autorités publiques*. Cela s'est fait souvent à une époque récente. En Angleterre, c'est un principe de la réforme postale de HULL.

#### d. — Télégraphes et téléphones

§ 64 — Ici encore se posent quatre questions : institution d'Etat ? régle ? quel principe financier directeur ? quel système de taxes ?

1. — Pour les raisons exposées au t. I<sup>er</sup> (*Fin.*, I, § 267), le télégraphe, lui aussi, se prête bien en général à l'organisation comme *institution d'Etat*, et c'est aussi sous cette forme qu'il s'est développé dès l'origine dans beaucoup d'Etats civilisés. Là où on a procédé autrement, se sont manifestés des inconvénients de nature diverse qui font paraître expédient le transfert du service à l'Etat (Amérique du Nord). Ce transfert a été réalisé même en Angleterre (rachat des télégraphes privés en 1869).

2. — La création formelle d'une *régle des télégraphes*, analogue à la régle des postes, par une loi expresse, peut éventuellement être expédiente pour lever tous les doutes juridiques et trancher des questions particulières. Elle est à peine nécessaire sans autres conditions.

La nature de l'affaire suffit à rendre le plus souvent indispensable la coopération de l'Etat, quand il faut suivre ou traverser des voies publiques. Une régle devrait se borner, comme le télégraphe d'Etat



en général, aux lignes de communication publiques. Il y a lieu d'autoriser les lignes privées ne servant qu'à l'usage intérieur d'une entreprise particulière, telle que les voies ferrées privées, les mines, certaines grosses usines. Par contre, l'exploitation privée des câbles sous-marins, bien que généralement pratiquée, donne prise à beaucoup de critiques (exploitation monopolistique du public, *trusts* entre les différentes compagnies); l'*étatisation* semblerait ici préférable.

3. — Comme *principe financier directeur* de la télégraphie, nous avons déjà posé au t. I<sup>er</sup> le *principe des taxes*, mais en le rapprochant assez intimement du principe d'*economie privée* (*Fin.*, I, § 268). En conséquence, il y a lieu de viser à *couvrir entièrement les frais*, y compris ceux d'intérêt et d'amortissement, et, par suite, de tendre énergiquement à *supprimer les déficit d'exploitation* que plusieurs administrations télégraphiques d'État accusent ou laissent supposer (dans le cas où les exploitations postale et télégraphique ne sont pas séparées).

Cela est encore plus nécessaire ici que dans les postes, parce que celles-ci sont d'un usage beaucoup plus général que les télégraphes qui servent surtout un intérêt *de classe* des commerçants et des industriels, surtout du gros capital

Parmi les moyens de rendre l'institution plus généralement accessible et utilisable et en même temps d'aider à la diminution des frais, se présente comme particulièrement recommandable la *réunion des bureaux de poste et de télégraphe* et de l'administration supérieure de ces deux institutions, elle a fréquemment lieu dans la pratique, et cela même avec cette conséquence fâcheuse que les résultats financiers des deux branches du service se confondent.

Les *téléphones* peuvent, dans l'ensemble, être organisés suivant les mêmes principes que les télégraphes, sauf certaines différences suivant les conditions locales. Il faudra viser ici pleinement à couvrir au moins les frais, le téléphone étant presque exclusivement employé par les industriels, les commerçants et les personnes aisées.

4. — Les *taxes télégraphiques* (ou *tarif*) présentent, dans leur évolution et dans leur organisation actuelle comme dans les questions de principe, beaucoup d'analogie avec le tarif postal. Ici en-

core, on a à choisir entre le *tarif gradue haut*, le *tarif à zones modéré* et le *tarif uniforme bas* suivant la *distance* ou la *longueur du chemin* que le télégramme a à parcourir. Ce dernier système de tarif a été préféré dans l'intérieur des divers réseaux télégraphiques (réseaux d'État, éventuellement réseaux internationaux), bien qu'il ne se justifie pas tout à fait aussi bien que le tarif uniforme en matière de postes. En outre, on peut — et on doit aussi — tenir compte dans le tarif, de diverses façons, de l'*étendue* du télégramme. Sur ce dernier point, la tarification n'est point parvenue d'ailleurs à une solution définitive.

Sur ces points, et plus encore pour l'*élévation* des taxes en général, il faut tenir grand compte des conditions concrètes que présente le pays considéré, de l'extensivité ou de l'intensivité du trafic, cela encore notamment pour satisfaire dans une juste mesure l'intérêt financier. Des taxes *élevées* peuvent être commandées par cet intérêt, sans qu'on doive toujours craindre une perte notable par suite d'une diminution éventuelle du trafic.

#### 5 — Autres branches de la production matérielle, en particulier entreprises communales dans cette sphère.

§ 65. — Outre ce qui vient d'être exposé, il se présente, dans nos États et dans nos communes, plusieurs branches de production *anciennes* gérées principalement ou jusqu'ici exclusivement suivant les principes de l'économie privée, mais cependant, dans certains cas, en tenant compte en même temps des intérêts de certains groupes de particuliers. Cela constitue un pas fait vers le principe des taxes. Tel est, par exemple, le cas pour l'administration forestière, lorsqu'elle livre du bois suivant un tarif modéré à des consommateurs déterminés, par exemple le bois de la forêt communale aux habitants de la commune qui en est propriétaire.

Plus importante est une autre série de cas qui se présentent principalement à l'époque *moderne*, particulièrement dans les *villes*, surtout dans les *grandes villes*, parfois aussi dans certaines sections du territoire rural.

Ici les problèmes financiers se trouvent de nouveau en contact

avec les questions d'organisation les plus générales de l'économie publique et avec les questions de principe de la législation économique.

Ici se développe, pour certains *besoins communs* matériels et locaux, une série d'*entreprises et établissements publics* de la commune (*Grundlegung*, §§ 139, 141, 142).

Par suite, se présentent ici, en ce qui concerne l'attribution à la commune, l'administration et la gestion financière, des considérations tout à fait analogues à celles qu'il faut examiner pour les branches de taxes étudiées plus haut, par exemple celles qui touchent aux communications et transports. Le principe des taxes, dans certains cas rapproché — ce qui se laisse fort bien justifier — du principe de l'économie privée et même du principe des impôts, devient le principe directeur pour ces entreprises, tous les intérêts qui y participent sont ainsi équitablement satisfaits, y compris les intérêts financiers de la commune, ceux-ci souvent d'une façon très expédiente.

Les plus importantes d'entre ces entreprises se rapportent aux *distributions d'eau, de gaz et d'électricité*, aux *égouts* de nature diverse, aux objets déjà mentionnés au § 59 (p. 67), aux *tramways*, etc. . Il en est d'autres qui, avant d'entrer dans le domaine de la pratique courante, donnent pour le moins lieu, quant à présent, à une discussion théorique, comme par exemple l'exercice de diverses industries par la commune pour fournir au public, à des prix convenables, des produits meilleurs et exempts de falsification, ainsi on propose de *communaliser* — ce qui conduirait peut-être à l'*étatiser* plus tard — l'industrie de la pharmacie, en faisant gérer les pharmacies communales par des fermiers ou même par des fonctionnaires communaux.

Ce n'est pas ici le lieu d'entrer plus avant dans la discussion pour ou contre cette évolution. Nous bornant au point de vue *financier*, nous devons noter qu'avec une bonne organisation et une bonne administration, — choses parfaitement possibles ici, — il n'y a point d'obstacles théoriques ni pratiques à cela, et qu'il y a même au contraire plusieurs arguments favorables. Il faudra ouvrir un compte spécial à chaque entreprise et assurer partout un

intérêt et un amortissement suffisants au capital. Il ne faut pas renoncer sans aucune condition aux *excédents*, surtout s'ils doivent servir au perfectionnement de l'institution, mais ils doivent demeurer l'exception. On peut aussi faire état de virements ou de compensations des résultats financiers entre des entreprises diverses. L'excédent a d'un côté le caractère d'un *revenu industriel* comme dans une entreprise privée, d'un autre côté, il a, sous certaines conditions, le caractère d'un *impôt*, les institutions en question pouvant parfois en même temps servir comme moyens annexes pour répartir des impôts sur l'industrie et sur le luxe et notamment pour lever des *impôts de consommation*. Les finances communales subiront, par l'effet de cette évolution, une transformation analogue à celle que les finances de l'Etat ont éprouvée du fait des chemins de fer d'Etat, — contre-coup sur l'administration financière d'une organisation économique plus communautaire, qui n'est plus « un but lointain » (HELD) pour qui voit profondément, quand bien même nous ne nous trouverions qu'au début de cette évolution.

## B. — TAXES DE LA CULTURE ÉCONOMIQUE

### § 66. — 1. *Taxes de certification*

a. — *Taxes de vérification* pour la certification par des agents de l'Etat des *poids et mesures* livrés par l'industrie privée. Cette certification est nécessaire dans l'intérêt public. La fournir gratuitement serait admissible, mais il est hétéroclite de percevoir des taxes *modérées et convenablement graduées* que l'usager (négociant) supportera dans la règle. Elles opèrent à la façon d'un impôt sur l'industrie; elles n'ont pas en général purement et simplement le caractère de taxes, mais en même temps celui d'un impôt, ainsi, d'après leur *taux*, en France, où par suite le caractère d'impôt sur l'industrie et même d'impôt *indirect* ressort tout particulièrement.

b. — *Taxes de garantie* pour la certification officielle du *titre* des *objets en métaux précieux* (poinçonnement). La question de principe sur l'obligation de cette certification est controversée. Si l'obligation existe, ou si des objets sont examinés officiellement à la requête des intéressés, des taxes modérées sont justifiées. Ces

redevances aussi se transforment en impôts par suite de leur organisation et de leur taux (France)

c. — Taxes pour la certification officielle de la *qualité* de certains produits, spécialement de *produits fabriqués* (par exemple, en Westphalie, les articles de toile dits *Linnenleggen*).

2. — *Taxes d'inspection* Elles ont leur place là où, dans l'intérêt public, une inspection officielle est exercée sur des exploitations d'économie privée pour écarter des dangers ou des inconvénients pour le public, pour préserver le personnel employé au travail contre certains inconvénients, pour garantir la bonne exploitation technique et l'exploitation dans de bonnes conditions d'économie des trésors naturels qui font l'objet d'entreprises privées, etc... Cette *immixtion* de l'État et ses modalités donnent souvent prise à la controverse, mais dans le détail plus qu'en principe. Le domaine de ces taxes s'étend de nouveau après des expériences récentes. Il y a parfois inspection gratuite (par exemple, dans les usines). Mais les taxes sont justifiées en général pour couvrir les frais de l'institution. Est même également justifiable sous certaines conditions, d'après les principes de l'imposition, la transformation de la taxe en impôt, techniquement facile à réaliser, et réalisée en fait, par l'élévation des redevances.

Exemples : visite des pharmacies, épreuve des chaudières à vapeur, inspection du travail dans les usines, inspection des mines privées, etc...

3. — *Taxes d'autorisation* pour concession par les autorités publiques de l'autorisation de constituer et d'exploiter des entreprises d'économie privée, d'entreprendre des opérations déterminées, d'exercer certaines professions, etc.. ; elles peuvent être désignées aussi sous le nom de *taxes de concession*. Les redevances en question ne sont des *taxes* que sous deux conditions : il faut que le droit commun ne donne pas par lui-même pleine liberté d'action, sans quoi la redevance prendrait immédiatement le caractère d'un *impôt* ; il faut de plus que, dans son *échelle* et son *montant*, la redevance ne poursuive d'autre but que d'indemniser l'autorité publique en tout ou partie pour son acte d'office nécessaire et pour les frais qu'il occasionne ; sans quoi, ainsi notamment si elle était assez élevée,

Wagner, Fin. — II.

elle deviendrait encore un *impôt*. Suivant la législation industrielle et la subordination du droit d'exercer une profession à des preuves de capacité, — notamment pour les professions libérales, — les taxes de cette sphère ont un caractère différent et une extension différente. Elles sont légitimes en principe. Leur transformation en impôts se présente en pratique et est parfois justifiée suivant les principes de l'imposition (exemple, la levée d'un impôt somptuaire dans les redevances payées pour permis de chasse).

Exemples : taxes pour certificats de capacité des timoniers, pour autorisation d'exercer la médecine ou la pharmacie, pour concessions de chemins de fer, canaux, lignes de navigation, pour permis de chasse, licences d'hôteliers, restaurateurs, etc .., pour brevets d'invention, ceux-ci pouvant en outre donner ouverture à une *taxe de registration*, comme les dépôts de marques de fabrique, etc...

4. — Taxes pour *coopération* de l'Etat ou d'autres personnes publiques à l'exécution de diverses *mesures de protection et d'utilité publique*, comme par exemple contre les dangers provenant des eaux (endiguements, canalisations, etc...), de *réformes agricoles*, d'*améliorations du sol*, etc .., à l'exploitation forestière, minière, industrielle des particuliers, etc .. Cette coopération peut consister à établir des autorités publiques pour diriger et exécuter les mesures en question ou à mettre des fonctionnaires de l'Etat à la disposition des exploitations privées.

La nécessité et la légitimité de ces interventions publiques ne sauraient en général être contestées en présence de toute l'expérience historique. Mais dans chaque espèce particulière, il faudra examiner avec soin toutes les conditions de fait pour décider si une intervention doit avoir lieu, et, si oui, quand, comment et dans quelles conditions pécuniaires. Quand cette intervention peut, d'une manière quelconque, être organisée, et quand la prestation ou l'assistance de l'autorité publique, pour des raisons décisives tirées de l'économie publique, de la politique sociale, etc..., ne peut pas être gratuite, il y a lieu de lever sur les particuliers intéressés des taxes et des cotisations, au reste très variables dans leur mode et leur taux suivant la nature des cas.

5. — Taxes pour l'*usage*, par des particuliers, d'institutions et

d'établissements publics servant à des branches particulières de la production matérielle, comme haras de l'Etat, collections de produits, pépinières, etc... Justifiées en soi, ces taxes peuvent cependant aussi être parfois intentionnellement très modérées ou même complètement supprimées pour favoriser dans l'intérêt économique général le développement de certaines branches de la production

Dans la gestion financière de l'Etat comme dans celle de la commune, se présentent encore plusieurs taxes particulières analogues, outre celles qui viennent d'être citées ici. Elles sont en général justifiées pour faire payer par les particuliers intéressés, conformément aux exigences d'une sage politique financière, des prestations spéciales, des avantages spéciaux ou des frais spécialement occasionnés. Ce n'est pas toujours *trop*, c'est quelquefois *trop peu* de fiscalité qu'il faut blâmer ici, parce qu'on fait ainsi, aux frais de la *bourse commune*, du communisme déplacé au profit de particuliers souvent même aises.

## Section II

### Taux et mode de levée des taxes.

---

#### Sous-section I

##### Taux des taxes

§ 67 — *Principes généraux* — Ils résultent, pour les diverses catégories de taxes, de l'examen du rapport, pour l'intervention publique considérée, entre l'*intérêt public général* et l'*intérêt privé des particuliers*, puis entre les *frais occasionnés* par l'un et par l'autre. On doit naturellement se contenter ici, en règle générale, de comparaisons et de mensurations approximatives, mais suffisantes pour le but proposé. Plusieurs indications sont déjà fournies par les explications données dans les sections qui précèdent.

Il est encore ici *impossible* de fixer des règles et des principes absolus pour le taux des taxes, soit en général, soit pour les différentes catégories.

Il faut donc se borner à dégager, pour *certaines périodes et certains pays* dans lesquels se présente au moins en somme une certaine *uniformité* de conditions, de facteurs à considérer ensemble, de conceptions dominantes, des règles toujours plus ou moins *relatives* suivant le *temps* et le *lieu*, ainsi en particulier *aujourd'hui* pour les *peuples civilisés à l'européenne*.

Et partout dans la pratique, précisément sur la question du taux des taxes, *l'évolution historique des finances* et la *situation financière du moment* ont aussi leur mot à dire, et cela a bon droit, même au point de vue théorique, parce qu'on peut toujours laisser une *marge* pour l'élévation des taux.

Comme dans plusieurs cas la transformation d'une taxe en prix industriel avec bénéfice et en impôt est possible et réalisée, ainsi que nous l'avons vu plus d'une fois par ce qui précède, la science aura également à prendre position sur les questions *si, quand, comment* et *dans quelle mesure*, spécialement *jusqu'à quel montant* de redevance une telle solution est licite en principe. Elle ne saurait être rejetée sans plus ample informé ni sans conditions. La science doit seulement faire ressortir le caractère différent d'une telle redevance, malgré qu'elle porte le nom de *taxe*, apprécier son élément d'impôt sous les points de vue de l'imposition, et appuyer la séparation à réaliser autant que possible entre ses divers éléments dans la pratique, c'est-à-dire dans les comptes financiers et dans la statistique financière.

Semblablement, la science doit séparer complètement des taxes les redevances qui en principe et dans la pratique ne sont *en aucune façon* des taxes, mais *uniquement* des *impôts* déguisés sous cette forme, comme le cas se présente souvent pour les taxes judiciaires, apprécier suivant les points de vue de l'imposition s'il y a lieu d'établir ces redevances, et, si oui, jusqu'à quel taux, et inciter en tout cas la *pratique* à les séparer des taxes dans la mesure du possible.

§ 68. — *Idées directrices particulières.* — Elles peuvent, d'après ce qui vient d'être dit, se formuler comme suit, pour notre époque et pour nos Etats.

1° Au *taux le plus bas* doivent être fixées dans l'ensemble les *taxes*



*judiciaires* et les *taxes de l'administration générale*, car il s'agit ici des *tâches essentielles de l'Etat*.

2° — Immédiatement au-dessus, et le plus bas possible, les *taxes du service sanitaires*, si elles paraissent licites (§ 47, p. 48)

3° — Il convient aussi de maintenir *bas* les taxes de l'*instruction publique*, et d'autant plus bas qu'il s'agit d'une école de rang inférieur et d'un moyen d'instruction qu'on désire plus répandre. On devra donc parfois instituer la gratuité complète, mais par contre, surtout pour les écoles supérieures, des taxes suffisamment élevées pour amener une participation convenable des particuliers aux frais (§ 47, p. 48).

4° — On peut en général et on doit le plus souvent fixer *plus haut* les taxes de l'*administration économique* (§§ 49-66, p. 47 à 80).

Parmi les différentes taxes économiques, doivent être fixées le plus bas celles qui se rattachent à des interventions d'un intérêt général considérable et à des fonctions qui competent particulièrement ou exclusivement à l'Etat comme tel (à la commune, etc.), le plus haut celles qui se rattachent à des interventions où l'intérêt individuel prédomine complètement, où l'on ne peut reconnaître la différenciation des effets économiques pour les différents bénéficiaires ou usagers d'une prestation publique, où l'on peut déterminer leur mesure même d'une façon au moins approximative et où l'intervention de l'Etat ou d'un corps administratif autonome est moins nécessaire.

5° — Au taux le plus élevé seront fixées, — avec transformation, suivant les circonstances, en *impôts proprement dits*, — les taxes perçues dans certains cas pour les monnaies, les postes, les télégraphes et les téléphones, cas dans lesquels il ne faut pas rejeter l'imposition en tout état de cause, mais peut-être même l'exiger; la pratique est souvent en ce sens.

Ces principes ont été de plus en plus réalisés dans la pratique pour les taxes mentionnées sous les numéros 2 à 5, quoique dans certains cas seulement suivant une lente progression et après plusieurs détours occasionnés par l'esprit de fiscalité, par exemple en matière de poste et de monnaies. Dans les taxes *judiciaires* et *administratives* domine souvent encore le principe fiscal, plus qu'il ne serait

légitime. L'union de ces taxes, pour certaines prestations publiques à des particuliers, avec des impôts qu'on doit parfois approuver en eux-mêmes, ne permet cependant pas toujours de décider sûrement si ce qui existe dans la pratique est scientifiquement injustifié ou plus ou moins justifié au point de vue des principes.

§ 69. — *Produit total.* — Pour l'Etat ou toute autre personne publique levant des taxes, il faut naturellement examiner, en manière de conclusion, au point de vue financier, ce qui concerne le *produit total* d'une catégorie déterminée et de l'ensemble des taxes. Il faut, par conséquent, déterminer *chaque article du tarif* en tenant compte du *produit total à obtenir*.

Seulement, ce ne sont pas, autant que possible, les *intérêts financiers* qui doivent *définitivement décider* sur la fixation de ces articles. Au contraire, pour cette fixation comme pour la question de la levée des taxes en général, il faut accorder, en pratique comme en théorie, la prééminence à l'intérêt *réel* de la *politique administrative*.

Malheureusement, l'étroite connexité des différentes branches de taxes ne permet pas toujours de distinguer exactement, dans la statistique financière, les dépenses et les produits d'une catégorie déterminée. La difficulté augmente encore notamment avec la levée de taxes diverses au moyen des impôts de circulation et autres. Souvent il est absolument impossible d'obtenir un résultat statistique assuré sans entrer jusque dans les moindres détails. Ce point est notamment à considérer quand on compare des périodes et des pays différents.

## Sous-section II

### Mode de levée des taxes.

§ 70. — I. — *Desiderata généraux et modes de levée possibles.* — Pour la levée des taxes comme pour celle des impôts, il faut exiger une série de conditions tirées de la nature, du but et des effets de ces redevances. Ces conditions s'entrecroisent pour partie et n'ont pas toutes la même portée, de sorte qu'un compromis est souvent iné-

vitale entre leurs différentes exigences. Le mode de levée qui répond le plus souvent aux exigences diverses est à préférer *ceteris paribus* et à adopter. Il faut spécialement exiger, dans l'intérêt des *finances* et de l'administration, la *réduction des frais de levée au minimum* et des *contrôles* simples et sûrs de la levée ; dans l'intérêt du *public*, des *redevables*, la *simplicité* et la *commodité* du mode de levée et la *détermination exacte* de la *somme due*.

Par conséquent, est possible et usitée dans la pratique la levée des taxes :

1° — Comme *taxes particulières* rattachées chacune à *chaque acte* constituant, de la part des particuliers, réquisition ou usage d'institutions et d'établissements publics. La levée s'opère ici

*a* — Soit par *recouvrement direct* de la somme calculée par l'administration d'après l'article ou les articles du tarif, donc par *paiement* conforme en *numéraire* du redevable à la caisse publique chargée de la recette.

*b* — Soit par l'emploi de *timbres* officiels, obligatoire pour le redevable, qui s'acquitte alors par l'*achat* des timbres et leur *apposition* réglementaire, en particulier sur les *actes* qui donnent lieu à la perception d'une redevance.

2° — La levée peut s'opérer encore sous forme de *forfaits* ou de *sommes globales*, suivant prescription légale ou convention, qui donnent lieu ensuite à *recouvrement direct*.

Ceci se rapproche déjà du système des *cotisations*, dont il sera parlé plus loin en manière d'appendice

§ 71. — II — *Recouvrement direct des taxes particulières*. — Au point de vue *financier*, ce mode de levée a *en général*, sur le procédé du timbre, l'avantage d'une certitude presque absolue de la rentrée de la taxe, c'est-à-dire que cette rentrée devient indépendante de la volonté du redevable, sinon entièrement de ses facultés (de sa solvabilité). Ce dernier point est également atteint quand on subordonne l'usage de l'institution publique, la réquisition de la prestation de services, l'intervention effective de l'administration, etc... au *paiement préalable de la taxe* (télégrammes, péages, procédé également possible, quoique le plus souvent non employé dans la pratique, pour la remise d'actes judiciaires).

A cet avantage financier du recouvrement direct s'oppose l'inconvénient d'exiger en général, presque inévitablement, un personnel administratif plus nombreux et des formalités de caisse et de comptabilité plus étendues que ne le fait le système du timbre.

La diminution des manipulations administratives, la simplification des opérations de caisse et des écritures et la réduction des frais de levée qui en résulte, telles sont les considérations de technique financière qui ont concouru à motiver l'institution et l'extension du timbre et le maintien de cette forme de levée à la place du recouvrement direct. Ces avantages ont été et sont encore tenus, au point de vue financier, pour plus importants que certains inconvénients aises à découvrir : erreurs de taxation dans l'emploi des timbres ; par suite, nécessité d'un contrôle spécial de l'emploi effectif et régulier des timbres prescrits.

Le public, ou en d'autres termes l'ensemble des redevables, est garanti en ce qui concerne plusieurs taxes, quand il y a recouvrement direct, contre les *erreurs* et leurs *suites juridiques*, ce qui est assurément un avantage pour les deux parties en cause, administration et public. Quelquefois, particulièrement pour les gros paiements, le recouvrement direct est aussi plus commode pour le public que l'emploi du timbre. Mais le plus souvent, celui-ci est, pour le débiteur, un procédé très simple et très commode pour acquitter les taxes (et les impôts), procédé qui, dans certaines branches d'administration (les postes), apparaît comme expédient et indispensable au public autant qu'à l'administration.

Pour le détail, il faudra procéder à peu près comme suit. Le recouvrement direct est préférable au procédé du timbre, dans l'intérêt des deux parties en cause, administration financière et public :

1° — Tout d'abord, partout où la prestation à rémunérer se compose d'une *série d'actes particuliers donnant ouverture à taxe* dont la tarification exige un calcul attentif.

2° — Puis, quand, en réalité ou dans l'opinion généralement admise, elle présente un caractère plutôt *individuel*, une nature *variable avec l'espèce considérée*, et quand le tarif est gradué en conséquence.

Ici encore, le calcul présente des difficultés et des chances d'erreur plus fortes, et doit par suite être fait par l'administration. Le con-

trôle est également rendu trop difficile par l'emploi du timbre. Ceci s'applique à plusieurs taxes de l'*administration intérieure* et de *juridiction*, en particulier à celles qui se transforment en *impôts* (de *circulation*) et ont non pas un tarif fixe ou un tarif gradué en peu d'articles faciles à distinguer, mais un tarif variant avec la valeur de l'objet considéré (proportionnel, progressif ou dégressif) ou un tarif gradué très compliqué. Il en est ainsi pour certaines taxes de certification, d'inspection, d'autorisation, de la juridiction gracieuse, etc. ., pour les taxes générales de *registration* (et pour les impôts de circulation qui y sont réunis) et pour les taxes hypothécaires et d'inscription sur les livres fonciers.

Mais plus ici le caractère de *taxe pure et simple* est maintenu ou rétabli dans une redevance, plus on s'attache à mesurer le tarif d'après les frais de l'administration, soit d'après une échelle fixe, et non d'après la valeur de la prestation pour les intéressés, plus les prestations sont *étalonnées*, et plus faibles deviennent les motifs en faveur du calcul et du recouvrement directs, plus expédient pour les deux parties en cause devient la levée au moyen du timbre. L'évolution moderne tend en ce sens, et ce mode de levée s'est aussi, par suite, de plus en plus répandu. S'il n'y avait pas réunion de certaines taxes à des impôts de circulation, le cas se présenterait sûrement plus souvent encore.

Parmi les taxes pour la civilisation et la prospérité publique, particulièrement celles de l'*administration économique*, plusieurs ont, et plusieurs autres encore avaient autrefois le caractère d'une redevance pour prestation ou provocation de frais *plutôt individuelle*. de la, encore ici, recouvrement direct, comme par exemple en matière d'*assurances*, de *péages*, d'*établissements locaux pour des besoins matériels* (§ 65, p. 78), de *taxes de la culture économique* (§ 66, p. 80) et tout spécialement pour les *postes* (§ 62, p. 72) et les *télégraphes* (§ 64, p. 76) sous l'empire du *tarif gradué*. Mais avec le tarif *par zones* ou complètement *uniforme* (§ 62, p. 72) s'est introduit le timbre, qui s'est acclimaté et maintenu presque comme une condition *sine qua non* du développement des postes. Les services rendus par la poste, surtout par la poste aux lettres, ont perdu de plus en plus leur caractère individuel. Il n'en est pas

ainsi au même degré pour le télégraphe, ou subsiste par suite généralement le paiement direct. Le timbre a été appliqué à la poste en Angleterre lors de la réforme de HILL (§ 62, p. 72), et il a fait depuis le tour du monde.

3° — Le paiement direct est encore indiqué pour les taxes levées dans un nombre *relativement faible* de cas particuliers, et, dans ces cas, suivant un *taux relativement élevé*, par exemple spécialement pour les taxes de *collation de titres et dignités*, les *amendes*, les *frais de scolarité*, anciennement en partie pour les *ports postaux*, encore aujourd'hui pour les *taxes télégraphiques* dans la plupart des cas.

4° — Enfin le choix entre le paiement direct et le timbre dépend encore de l'organisation des services de *caisse*, de *comptabilité* et de *contrôle*. Quand il y a intérêt à *distinguer* les caisses et les comptabilités de diverses branches d'administration, il faut écarter le timbre d'Etat *général*, tandis qu'un timbre *spécial* à la branche considérée peut être expédient, mais seulement à titre exceptionnel, et cela encore pour des raisons d'ordre économique, notamment quand l'usage de ce timbre est *très étendu* et que son prix est *bas*.

Exemples dans l'organisation des postes et dans certaines législations sur l'impôt des *cartes à jouer* et du tabac. Le détail est du ressort de la théorie des impôts.

Le *contrôle* de l'acquit effectif de la taxe ne peut être exercé en toute *certitude*, dans le cas d'emploi du timbre, que si chaque acte (acte, relation juridique, ou document écrit) et chaque objet astreint au timbre *doit* tomber, par la suite de l'affaire, sous les yeux d'une *autorité publique* (pièces remises aux autorités, papiers produits en justice, poste; cf. les prescriptions de la législation française sur le timbre et l'enregistrement obligatoires).

Si, dans d'autres cas, on lève des taxes (ou des impôts de circulation), on ne pourra le plus souvent éviter la fraude avec quelque certitude qu'en procédant par recouvrement direct, sauf à la rigueur dans certains cas où la taxe est très faible, où les peines de la fraude et les déchéances de droit sont très considérables, et où le fraudeur risque fort que l'omission du timbre soit découverte sans qu'il y puisse rien (exemples : l'impôt du tabac en Russie et aux Etats-Unis, avec un système d'amendes draconiennes; l'impôt des

cartes à jouer, où le contrôle se fait facilement par le public et le trafic mêmes)

Ainsi s'explique la possibilité d'une solution acceptable avec les timbres sur les *lettres de change* et *effets de commerce analogues*, sur les *titres de Bourse* (obligations, actions nationales et étrangères), avec le simple *assujettissement au timbre* des conventions écrites, comportant obligation de passer acte écrit, mais sans registration obligatoire, surtout si l'omission du timbre, outre des amendes sensibles, entraîne jusqu'à la perte du droit d'agir en justice ou de la force probante de l'acte. Il est cependant incontestable que la fraude, c'est-à-dire l'omission du timbre, est fréquente dans ces cas, surtout quand l'autorité publique (judiciaire) n'intervient qu'exceptionnellement et que les conventions juridiques et les actes écrits en question ne sont pas facilement connus d'un public étendu, conditions qui se présentent, par exemple, dans les contrats privés ordinaires.

5° — Dans les branches d'administration qui n'ont pas de timbre *spécial* à leur usage (ce timbre spécial, n'est jusqu'à présent le cas usuel que pour les postes et les télégraphes), le recouvrement direct des taxes était souvent autrefois aussi une conséquence nécessaire du *manque d'unité du Trésor public*. Chaque branche avait ses recettes et ses dépenses propres, les recettes payaient souvent directement les dépenses, ou profitaient directement aux fonctionnaires (*salaires, epices* dans les tribunaux). La suppression de cet état de choses a été favorable à l'institution du timbre. Timbre et unité de caisse se sont développés dans une certaine connexion depuis la fin du xvii<sup>e</sup> siècle.

§ 72. — III — *Levee des taxes particulières au moyen du timbre.* — L'emploi du timbre pour la levée de taxes et d'impôts est resté jusqu'à présent généralement limité aux redevances dues à l'*Etat*. Il n'y a aucune objection de principe à un timbre *communal*, provincial, etc. .

Dans les *Etats fédératifs*, on trouve concurremment, suivant les cas, des timbres *impériaux* ou *fédéraux* et des timbres d'*Etats particuliers* pour des taxes et pour des impôts de circulation, ainsi en Allemagne, mais pour des branches d'administration différentes.

Même l'application simultanée d'un timbre impérial et d'un timbre d'Etat particulier à un *seul et même acte* ne serait point inadmissible. Il n'est pas impossible que le développement de l'institution conduise à un semblable résultat en Allemagne. L'objection tirée d'erreurs et de confusions possibles en cas d'emploi simultané de deux timbres n'est pas d'un grand poids.

Les matières et les catégories de cas dans lesquelles il est expédient de lever les taxes au moyen du timbre se déduisent de l'exposé qui précède sur le recouvrement direct. Ici nous n'avons maintenant qu'à en tirer des conséquences positives.

Le *but* du timbre, comme mode de levée des taxes et impôts au lieu du recouvrement direct, est de rendre le *calcul* et le *paiement* de la redevance aussi *simples* et aussi *commodes* que possible pour les *deux parties en cause* et, en même temps, aussi *économiques* et aussi *sûrs* que possible pour l'administration en lui épargnant d'autres contrôles.

*En général*, le timbre est particulièrement indiqué dans tout cas où l'on peut faire abstraction du calcul spécial de la valeur de la prestation pour l'intéressé et de la provocation de frais pour l'administration et où la redevance prend le caractère de rémunération *uniforme* ou *graduée d'après des critères simples* d'une prestation publique ou d'une contribution à des frais. Quand il se présente ici des cas d'ouverture à taxe nombreux et demandant une attention à peu près égale, le recouvrement direct serait incommode pour les deux parties en cause et dispendieux pour l'administration. Souvent, il n'en est ainsi qu'avec une vie publique et économique très intense. Si donc on peut, dans une certaine mesure, *contrôler* suffisamment l'emploi effectif du timbre, ou si la redevance est assez faible pour n'inciter que peu à la fraude, le procédé du timbre est à préférer.

Nous citerons en particulier les cas suivants :

1° — *Simple timbres fixes* comme mode de levée de taxes et d'impôts. Ils se présentent avec un *prix fixe* pour la prestation publique requise dans le cas considéré, et en règle générale sous la forme d'un *papier timbré* mentionnant ce prix ou d'un *timbre* (empreinte ou étiquette), ce dernier exclusivement ou principalement usité de nos jours.



2° — Le timbre fixe subit une notable transformation dans le système du *timbre par classes*. Ici on a des *timbres fixes à taux variable* suivant les différents critères qui se présentent, comme l'importance *approximative* de l'affaire, le montant *approximatif* des frais occasionnés, non pas d'après la somme portée sur un document déterminé, mais dans des cas où l'on ne peut pas procéder proprement parler à une évaluation en argent, il y a ainsi un *tarif par classes*.

3° — Le *timbre de dimension* détermine la taxe ou — cas plus fréquent — l'impôt d'après la *dimension* ou l'*étendue* des actes sujets au timbre (conventions écrites, registres, actes de procédure, jugements, pièces de greffe, actes notariés, etc..., livres de commerce ; timbre des journaux d'après le tirage, le format et le nombre de pages), — procédé qui, par l'extrême contingence du critère admis, donne prise à de notables objections au point de vue de la politique financière en matière de taxes comme en matière d'impôts, bien que dans certains cas, par exemple pour les actes judiciaires et autres analogues, il réponde, dans une certaine mesure, à l'étendue de l'office rempli par l'administration.

4° — Le *timbre de valeur proprement dit* (*stricto sensu*, car tout timbre est *lato sensu* un timbre de valeur), aussi nommé *timbre gradué*, *timbre proportionnel*, — mais il vaut mieux réserver ce nom pour une sous-catégorie particulière (v plus loin) —, est déterminé d'après la *valeur pécuniaire* que représente un *document* ou une *affaire juridique* donnant ouverture à une redevance ou un *objet* pour lequel une affaire juridique est traitée, une inscription judiciaire est opérée ou une décision contentieuse intervient. Cette manière de fixer le montant du timbre peut convenir également au cas de *taxe*, pour mettre dans une certaine mesure la redevance en harmonie avec la valeur de la prestation publique de services et contribuer à répartir sur les intéressés l'ensemble des frais d'inscription d'une façon plus expédiente et plus équitable, en tout cas alors avec une certaine immixtion du principe de l'*imposition*, qui peut au reste s'appliquer légitimement, sous certaines conditions, même ici, dans un cas de *taxe* (§ 43, p. 42).

Le timbre de *valeur* peut être déterminé *exactement* suivant un

pourcentage de la valeur. Mais alors, par la raison même que l'application du tarif ne donnera pas toujours une somme ronde, la levée de la redevance ne pourra le plus souvent pas s'opérer au moyen du timbre, il y aura paiement en numéraire à une autorité publique, avec annulation du timbre et visa de l'acte. Le timbre de valeur peut, d'autre part, être déterminé, en arrondissant le pourcentage, par *classes* de valeurs, avec un *taux fixe* pour chaque classe — *timbre de valeur par classes* ou *classifié* (*Classenwertstempel, classifizierter Wertstempel*), — et apposé ensuite par les parties elles-mêmes, comme par exemple sur les *lettres de change*.

Suivant que le timbre de valeur augmente à peu près *uniformément* avec la valeur de l'objet ou que son augmentation est *supérieure* ou *inférieure* à l'augmentation de cette valeur, on peut le dénommer *proportionnel* (*stricto sensu*, v. plus haut), *progressif* ou *dégressif*. Le timbre d'impôt, suivant le point de vue directeur de l'imposition moderne, est jusqu'à présent *proportionnel*, sinon même *dégressif*. Le timbre de *taxe*, comme la taxe recouvrée directement, est le plus souvent *dégressif*, par suite de cette circonstance que les frais de l'intervention de l'Etat n'augmentent pas proportionnellement à la valeur de l'objet, mais suivant une progression plus faible, si même il y a progression.

En ce qui concerne les *contrôles* et les *penalités*, il faut, pour les taxes recouvrées au moyen du timbre comme pour celles qui sont recouvrées directement, appliquer tantôt les principes généraux de l'imposition (voir *Théorie générale des impôts*, chap. v), tantôt quelques principes spéciaux, surtout pour les taxes de *registration* et le *timbre* (voir *Théorie spéciale des impôts*, en particulier la section qui traite des impôts de circulation).

§ 73. — IV. — *Forfaits et abonnements (sommes globales)*. — Parfois se présente, au lieu du recouvrement direct des taxes (et des impôts) dans chaque cas particulier ou au lieu du timbre, un *forfait* entre l'administration des finances et certains redevables, au sujet d'une série entière d'actes, sous forme de paiement global une fois fait ou périodique. Ex. avec les Banques.

Les cas de cette nature se rapprochent, comme nous l'avons déjà noté, du système des *cotisations*, dont nous allons traiter im-

médiatement. Quand on peut déterminer exactement le montant du forfait, éviter notamment des faveurs injustes et portant lésion à des concurrents, le forfait est un procédé parfaitement recommandable dans l'intérêt des deux parties, parce qu'il épargne les frais de levée et les contrôles et n'apporte par là aucune gêne au trafic.

### Sous-section III

#### Appendice — Cotisations (1)

§ 74 — Le but de la taxation, consistant notamment à faire contribuer les intéressés à couvrir les frais des institutions et établissements publics dans une proportion équitable, répondant dans une certaine mesure à leur intérêt, et à assurer ainsi en même temps la couverture des frais, entièrement ou jusqu'à un certain point voulu, est bien ordinairement atteint, mais cependant pas toujours avec une exactitude suffisante, par le rattachement des taxes aux actes *particuliers* de réquisition privée ou d'usage privé de ces institutions. Les exceptions embrassent plusieurs cas différents qu'on peut essentiellement ranger sous trois catégories.

1° — Les *taxes d'usage ordinaires*, fixées par des tarifs généraux, etc., suivant des *échelles générales*, n'atteignent pas toujours les *différents usagers* dans la mesure nécessaire pour couvrir les frais et notamment dans une mesure correspondante aux avantages qu'ils retirent ou aux frais qu'ils occasionnent spécialement, par exemple frais d'usure et de réfection. C'est ce qui a été dit pour les *péages* aux §§ 57 et 58, p. 63 à 67.

2° — Dans d'autres cas, peut se présenter, à côté de l'avantage *direct* résultant de l'usage d'une institution publique, avantage exactement payé par la taxe ordinaire, un avantage *indirect* pour le même intéressé, qui, résultant de cette même institution, devrait être également compensé dans une certaine mesure par une remu-

(1) Comme je l'ai expliqué plus haut (§ 17, p. 17), je persiste, contrairement à l'opinion de NEUMANN et de SCHALL, à considérer en principe les *cotisations* comme une variété particulière de *taxes*, et je crois même pouvoir maintenir ma conception (1<sup>re</sup> éd., §§ 320, 325) qui y voit un *mode de levée*.

nération proportionnelle formant contribution aux frais qui y correspondent.

Ainsi notamment, le possesseur de *certaines catégories* de propriétés *bâties et non bâties*, l'exploitant d'une *industrie déterminée*, etc..., retirent, *pour leur propriété*, un avantage indirect de cette nature, par plus-value et diminution des frais de production, du fait de diverses institutions publiques, en particulier, mais non exclusivement, de celles qui concernent les voies publiques et les transports.

3° — Enfin on rencontre ces cas d'avantage indirect chez des personnes qui *n'usent pas directement* de l'institution et que les *taxes ordinaires* n'atteignent en *aucune façon*, — cas fréquent notamment pour la *propriété foncière*, surtout *urbaine*, qui bénéficie, sous forme de plus-value, de l'*ensemble* des institutions donnant ouverture à taxe (voirie, service sanitaire, distributions d'eau, éclairage, écoles, etc...) et encore d'institutions *spéciales* comme celles qui concernent la circulation (v. *Grundlegung*, §§ 76-81)

De ces conditions et d'autres analogues qui caractérisent précisément l'économie publique *moderne*, l'imposition *générale proprement dite* doit également tenir compte, et beaucoup plus qu'elle ne l'a fait habituellement jusqu'ici. Pour l'imposition *communale* en particulier, se présentent ici d'importants problèmes.

Mais l'imposition ne peut pas non plus satisfaire toutes les exigences en cette matière. De là la nécessité de *cotisations (Beiträge)*, à côté ou à la place des taxes ordinaires, pour introduire partout, en faisant intervenir le principe de *prestation et contre-prestation*, une *relation proportionnelle aussi exacte que possible* entre les *avantages* que les *particuliers* retirent des institutions publiques et les *frais* de celles-ci en général, puis spécialement entre la mesure des avantages et celle des frais, mesures *différentes suivant les cas particuliers*

Un *intérêt financier particulièrement important* s'attache à ces cotisations, notamment quand, en dehors d'elles, la constitution du capital de premier établissement d'une institution publique, le service des intérêts, de l'amortissement, etc. . et les frais courants d'exploitation ne sont assurés ni par les *autres taxes*, ni par des *impôts* proprement dits, généraux ou spéciaux, ni (pour la constitution du

capital) par le *crédit*, ou quand l'emploi de ces deux derniers moyens soulève des objections.

Les *cotisations* font concourir les intéressés de toute espèce à ces dépenses et écartent ainsi les difficultés financières et les objections de fond auxquelles nous venons de faire allusion.

Il est dans la nature des choses que ces cotisations se présentent plutôt dans l'organisation financière des *communautés locales inférieures*, en particulier des *cercles* et des *communes*, que dans celle de l'Etat et même des provinces, sans cependant manquer ici (par exemple, pour les chemins de fer d'intérêt local de l'Etat) Les *Eglises* et d'autres personnes morales encore peuvent également y avoir recours. Beaucoup de détails divers devront être réglés suivant les espèces concrètes qui se présentent et suivant l'organisation des corps administratifs autonomes. Mais le principe même, comme sa justification, est parfaitement clair.

Les cotisations peuvent être organisées de différentes manières, suivant la nature concrète de l'institution publique qu'il s'agit d'établir, de maintenir et de faire fonctionner. Le *libre consentement* trouve ici une place, pour décider d'abord s'il y aura cotisation, et pour en fixer le mode et le taux. Il peut y avoir *entente contractuelle* d'un groupe d'intéressés avec la personne publique qui exécute l'entreprise, et encore des membres de ce groupe ou de différents groupes entre eux. Si, au contraire, — procédé que le plus souvent il ne faut pas exclure, — on agit à l'égard des intéressés par voie d'*ordre* et de *contrainte*, on trouvera des *échelles de participation* dans l'appréciation des avantages et des frais proportionnels ou des avantages et des frais extraordinaires pour les groupes et pour les particuliers. Le but sera souvent atteint, comme NEUMANN l'expose justement (mais en généralisant peut-être un peu trop), en rattachant les cotisations, à la différence des autres taxes, à des *conditions persistantes*, et non à des circonstances changeantes, et en trouvant ainsi des échelles de participation convenables. La réalisation financière technique des cotisations peut alors conduire à les rapprocher des *impôts directs* (particulièrement, des impôts sur les revenus, des impôts réels); la cotisation peut également revêtir, dans des cas *spéciaux*, la forme d'un *supplé-*

ment à ces impôts. La pratique montre des modalités diverses.

En général, un *système de cotisations bien organisé et convenablement étendu* est un *complément équitable au système des taxes ordinaires* et à *l'imposition proprement dite*, et par conséquent un moyen propre à *restreindre le caractère communiste de l'Etat et des corps administratifs autonomes*. Il doit être ainsi procédé partout où cela est licite en principe et pratiquement réalisable. Il y a là un *desideratum* de la justice distributive dans le *système de la communauté économique obligatoire* (§ 27).

Ce *desideratum* doit être ici d'autant mieux accueilli que le *communisme* (1) inévitable et justifié du système de la communauté économique, précisément dans l'évolution économique et sociale moderne, peut moins être rejeté en théorie et écarté en pratique, cette évolution est combattue à tort par l'école économique libérale, et fait de rapides progrès dans tous les Etats civilisés.

(1) Sur la justification de l'expression *communisme* en ces matières, v. *Grundlegung*, § 10<sup>o</sup>, a.

## APPENDICE A LA THÉORIE DES TAXES

### RECETTES PROVENANT DES BIENS SANS MAÎTRE

§ 75. — D'après les explications données au t. I<sup>er</sup> (*Fin.*, I, § 241) sur les *revenus provenant de droits de souveraineté*, ces revenus ne constituent pas, au point de vue de la science des finances, une catégorie spéciale de recettes, sauf l'exception unique au sujet de laquelle nous devons ici présenter encore quelques observations en manière d'appendice à la théorie des taxes.

*Généralités* — Le droit de souveraineté, en vertu duquel les biens sans maître reviennent à titre exclusif soit à l'Etat ou à son représentant financier, le trésor public (*ærarium*), soit au prince et à son trésor particulier (*fiscus*), ou en vertu duquel l'Etat prend au moins une part de la valeur de ces biens, se rencontre très généralement dans différents régimes juridiques, depuis l'antiquité jusqu'à l'époque actuelle, en passant par le moyen-âge.

Ce privilège a aussi un bon fondement réel, proposition qui n'a pas à être démontrée plus avant. Mais sa *portée financière* dépend essentiellement de l'extension que le régime juridique donne au concept *biens sans maître*, puis des droits qu'il accorde à des tiers comme l'inventeur, le premier occupant, le propriétaire du fonds, enfin de la part attribuée à d'autres à côté de l'Etat ou en son lieu et place, en particulier à des personnes morales comme les communes et les fondations pieuses. La portée pratique du droit subit aussi l'influence des conditions du temps et du lieu, par exemple en ce qui concerne l'attribution des trésors.

Les *cas particuliers* les plus importants sont au nombre de quatre :

successions vacantes, objets mobiliers trouvés, *trésors*, éventuellement gains sur papier-monnaie et billets de banque perdus et forclos il faut y joindre la *réversion* comme un cinquième cas analogue, mais à considérer à part

1° — *Successions vacantes*. — Elles revenaient et reviennent encore aujourd'hui régulièrement à l'Etat ou à son représentant (le prince), exceptionnellement, suivant coutume ou privilège, à d'autres, comme le seigneur justicier, la commune à laquelle ressortissait ou dans laquelle était domicilié le *de cujus*, la caisse des pauvres, etc.. Le montant du produit dépend ici tout particulièrement de l'*organisation du droit successoral*. La portée de ce droit de l'Etat est considérable quand le droit de succession *ab intestat* est réservé aux parents rapprochés, comme dans l'ancien droit allemand.

La *dévolution à l'Etat*, et non à la commune, à la caisse des pauvres, etc. , apparaît expressément aujourd'hui comme la solution la plus juste en principe. En aucun cas, on n'aperçoit de motifs pour déterminer en principe la dévolution d'un patrimoine quelconque à une institution particulière. Au contraire, la recette doit être comptée au nombre des recettes ordinaires et employée à couvrir les dépenses générales courantes.

2° — *Objets mobiliers trouvés* (y compris numéraire métallique et papier-monnaie, billets de banque, titres au porteur, etc...), dont on ne peut découvrir le propriétaire

Souvent, et à bon droit, l'inventeur est tenu à déclaration devant une autorité publique. Il devient habituellement propriétaire de l'objet trouvé, mais souvent l'Etat a droit à une partie de la valeur ou fait concession de ce droit à la commune, à une fondation, etc..., ce qui est en principe justifié. Matière sans grande importance financière, parce qu'on ne saurait réduire la part de l'inventeur au point de s'exposer à ce qu'il garde presque toujours secrète sa trouvaille

3° — Mêmes observations pour le cas du *trésor*, plus important en pratique à la suite de périodes troublées où les particuliers enfouissaient assez souvent des monnaies ou des objets précieux pour les mettre à l'abri de l'insécurité régnante.



4° — Un cas spécifiquement moderne est celui des *gains provenant de papier-monnaie et de billets de banque* qui ne rentrent pas, après rappel, dans les caisses et perdent toute valeur après l'expiration d'un délai de forclusion.

Il s'agit de papiers au porteur servant de moyens de circulation pour remplacer la monnaie. Il s'en perd régulièrement une partie, surtout en petites coupures. A cette perte correspond un actif qui devient disponible chez l'émetteur, par exemple dans une banque. La fonction de ce moyen de circulation dans le trafic public justifierait parfaitement, surtout quand l'Etat concède à certaines banques le droit d'émettre des billets, en opposition avec le système de la liberté des banques, l'attribution légale du gain à l'Etat, et non au particulier émetteur (banque par actions, etc.), l'actif garantissant le billet est devenu, dans une certaine mesure, un *bien sans maître* par suite de la perte de celui-ci. Dans les banques prussiennes, on emploie ce gain à des œuvres charitables.

Ici encore, comme dans les autres cas, on aperçoit la connexité des recettes provenant des biens sans maître avec les dispositions particulières du droit privé sur le régime de la propriété, etc..

Voici enfin un cas à part, mais cependant analogue à ceux que nous venons de citer.

5° — *Réversion ou dévolution (Heimfall, Anfall)* à l'Etat et à d'autres personnes publiques, — telle la commune, — d'entreprises et d'établissements constitués à l'aide de capitaux privés, à l'expiration d'un certain délai, sans indemnité ou moyennant une indemnité fixée à l'avance, mais inférieure à la valeur réelle.

Ce cas s'est déjà présenté anciennement, notamment pour des ponts. Il est extrêmement important en pratique quand il s'agit de chemins de fer concédés (*Fin*, I, § 278). Des stipulations analogues peuvent être réservées en matière d'entreprises *locales* repondant à certains besoins communs, tramways, distributions d'eau et de gaz, etc. . (v. plus haut, § 65), et elles se présentent aussi déjà dans la pratique, par exemple pour les tramways urbains de Berlin.

Il est à prévoir que des situations analogues se présenteront de plus en plus fréquemment dans un avenir peu éloigné. Outre sa grosse portée financière pour l'Etat, la commune, etc..., ce point

est des plus importants pour la politique sociale et l'économie publique, la sphère de la gestion privée se restreignant encore ici considérablement au profit de la gestion publique, et la *propriété publique* prenant dans une mesure importante la place du capital privé et de la propriété foncière privée qui s'y attache.

### COUP D'ŒIL RÉTROSPECTIF SUR L'ENSEMBLE DE LA MATIÈRE DES TAXES

§ 76. — Si l'on embrasse du regard tous les détails du système pratique des taxes exposés dans ce qui précède, on ne peut nier que, même à l'époque présente, l'organisation de cette branche des recettes publiques laisse beaucoup à désirer. L'organisation de la levée des taxes ne répond, telle qu'elle est, que d'une façon *tout à fait approximative* aux *principes* qui dominent cette matière.

Il est vrai qu'on ne saurait méconnaître de nombreux progrès sur l'époque antérieure. On a supprimé, transformé, réduit plusieurs taxes dont la création et l'organisation procédaient d'une fiscalité déplacée ou exagérée. Plus rarement, mais cependant quelquefois, on a institué de nouvelles taxes, et plus équitablement qu'auparavant. Mais il subsiste encore assez d'imperfections, aussi bien en *trop* qu'en *trop peu* : ici manquent des taxes désirables, là existent des taxes qu'on ferait mieux de supprimer.

Cela s'explique par deux ordres de faits.

D'abord, il y a souvent des difficultés *pratiques* considérables, parfois insurmontables, à établir et à réaliser un système de taxes rationnel, répondant effectivement dans une certaine mesure aux principes qui doivent diriger la politique en cette matière.

Ensuite, un autre obstacle provient de vues et de théories fausses sur la politique, l'économie publique et la civilisation, notamment assez souvent de ce que des *intérêts de classe* et précisément les intérêts des *classes aisées*, des *classes possédantes*, passent pour des

intérêts *généraux* et vraiment *publics* ou se comportent et savent se faire reconnaître comme tels

Ici il faudra que la critique pénètre dans chaque cas sans vaine complaisance. Ce n'est qu'en présence d'un intérêt *vraiment général*, mais aussi — à *notre* époque — en présence d'un intérêt des *classes inférieures*, des *classes laborieuses*, de celles qui *ne possèdent rien ou peu de chose*, qu'on pourra restreindre la *fiscalité* dans le régime des taxes, supprimer certaines taxes et en réduire d'autres. Mais là où le manteau de l'*intérêt public* ne fait guère que couvrir les intérêts déguisés des *classes supérieures*, des *classes cultivées*, des *classes possédantes*, c'est-à-dire de celles qui possèdent les moyens matériels de production et les instruments de travail, et qui retirent des gains *pour elles-mêmes* des rentes qu'elles possèdent, de la spéculation et des cas fortuits, et dont les intérêts sont en jeu quand il s'agit de *libéralisme* et de *modération* en matière de taxes, là, comme on en a vu plus haut de nombreux exemples, sont bien à leur place *plus de fiscalité*, l'*extension* du système des taxes et l'*elevation* des tarifs, autant que cela apparaît *financièrement avantageux*. *Trop peu de fiscalité* n'est ici que du *communisme profitant aux classes supérieures*.

Et d'autre part, au point de vue financier, il faut toujours se rappeler finalement que *moins de taxes* signifie le plus souvent forcément *plus d'impôts proprement dits*, parce qu'il faut bien couvrir les frais d'une manière ou d'une autre. Et le problème extrêmement ardu de l'imposition pourra lui-même recevoir une solution *plus facile et plus parfaite*, ou, pour mieux dire, comme en toute matière semblable, *moins imparfaite*, s'il existe un système de taxes *fructueux*.



# LIVRE V

## THEORIE GÉNÉRALE DES IMPÔTS OU THÉORIE DE L'IMPOSITION PROPREMENT DITE

---

### INTRODUCTION

§ 79 (1). — La *division de la théorie des impôts en une partie générale et une partie spéciale* repose sur un principe simple et facile à comprendre en soi. La première partie traitera des points *communs à l'imposition considérée comme telle*, et partant aux impôts en particulier considérés comme faisant partie de l'imposition en général, le deuxième des points *spécialement propres à chaque groupe d'impôts déterminé et à chaque impôt déterminé*.

La théorie générale des impôts examinera donc en général et dans leur *connexion systématique* toutes les *grandes questions de prin-*

(1) *L'édition originale contient en tête du livre V (§§ 77 et 78) un préambule consacré à justifier la distinction que l'auteur, plus nettement que ses prédécesseurs, fait entre la théorie générale et la théorie spéciale des impôts, et à examiner les méthodes suivies dans les autres ouvrages sur la matière*

*cipe* concernant l'imposition. On cherche ainsi à dégager une *théorie d'ensemble* du *fondement* de l'imposition et à résoudre le problème de la *politique financière générale*. Puis, dans la théorie spéciale des impôts, il s'agit des questions qui concernent la *réalisation de fait* de l'imposition *en particulier* et dans la pratique, soit principalement du côté *financier technique* du problème de l'imposition.

C'est seulement la théorie générale et la théorie spéciale des impôts *prises ensemble* qui peuvent résoudre complètement les problèmes qui dominent la théorie de l'imposition considérée comme une partie de la science des finances. Toutes deux se complètent réciproquement, et de ce qu'elles exposent et discutent ressortent les matériaux nécessaires pour apprécier réciproquement les résultats.

§ 80. — Les points *communs* à toute l'imposition, traités ici dans la théorie générale des impôts, peuvent se répartir dans les cinq groupes suivants, auxquels sont consacrés les cinq chapitres de ce livre :

1° Définition et fondement de l'imposition, c'est-à-dire des impôts proprement dits considérés comme tels, et terminologie des particularités de la matière des impôts.

2° Evolution de l'imposition.

3° Principes supérieurs de l'imposition.

4° Système et catégories principales de l'imposition

5° Principes généraux et tâches de l'administration fiscale.

## CHAPITRE PREMIER

### DÉFINITION ET FONDEMENT DE L'IMPOSITION ; TERMINOLOGIE EN MATIÈRE D'IMPÔTS

#### I — Définition, nature et but de l'impôt et de l'imposition.

1<sup>o</sup> — *Principes qui président à la définition de l'impôt et manière d'établir cette définition*

§ 81. — Les *impôts* qui sont exclusivement examinés ici sont les *impôts proprement dits* ou *impôts généraux* (§ 1), qui s'opposent aux *taxes* comme *impôts spéciaux*, mais qui, réunis à celles-ci, constituent les *impôts lato sensu*, *redevances* ou *charges publiques* (*Fin.*, I, § 204, et plus haut, § 1).

La définition scientifique de l'impôt proprement dit n'est pas chose simple ; aussi a-t-elle été conçue jusqu'à notre époque, dans la science des finances et des impôts, quelque peu en manière de discussion, et de façon quelque peu différente suivant les théoriciens, bien que les divergences essentielles ne soient pas à proprement parler bien profondes.

Une définition satisfaisant aux exigences de la science et de la pratique doit d'abord englober *quatre traits, deux positifs et deux négatifs* qui les complètent. Il faut caractériser l'impôt *positivement* comme une *recette de l'économie financière des corps constitués* (communautés économiques obligatoires), de l'Etat ainsi que des autres, puis comme une recette de cette nature *spécifiquement particulière*, donc, à ce dernier point de vue, en raison de la classification adoptée pour les recettes ; *négativement* comme une recette qui, par des traits

distinctifs évidents, se différencie des recettes *d'économie privée* et des *taxes*. En conséquence, il faut comprendre dans la définition tout ce qui est nécessaire pour faire nettement ressortir ces quatre traits, donc, en particulier aussi, la considération du *but* de l'imposition

L'ensemble de la discussion ne roule donc nullement sur une pure définition verbale, mais sur une définition réelle, importante à tous les points de vue. L'*impôt*, comme nous l'apprendrons plus loin encore plus précisément (§§ 87, 102), n'est pas une catégorie *absolue*, *purement économique* dans l'économie sociale et spécialement dans l'économie financière des corps constitués, mais seulement une catégorie de l'*histoire du droit*. A ce titre, il ne commence à ressortir, au point de vue des principes comme dans la pratique, qu'en présence de conditions déterminées de la *législation économique* en ce qui concerne la *liberté* et la *propriété*, et, en connexion avec ce qui précède, de l'organisation de l'économie sociale et du développement de la vie économique, comme au surplus, en fait pratiquement, dans l'ensemble ou au moins dans la plus grande mesure, en présence d'une certaine situation des besoins financiers (*Fin.*, III, §§ 29 et suiv.) C'est précisément pour cela que la définition de l'impôt doit renfermer en soi la relation de l'impôt à la *matière imposable* et en même temps aussi le *fondement interne* de l'imposition considérée comme catégorie de droit historique relative à la *couverture de frais* des prestations, interventions et institutions des corps constitués. L'incorporation de ces traits à la définition amène à lui donner une étendue qui peut sembler fâcheuse en la forme, mais qui est nécessaire quant au fond, et sans laquelle il manquerait toujours quelque chose d'essentiel.

Un point peut-être plus douteux, c'est si la définition de l'impôt doit également déjà faire état de l'*organisation* des prestations qui seules tombent sous le concept *impôt*, au moins en ce qui concerne le principe ou les principes de cette organisation. Je serais pourtant disposé finalement à admettre l'affirmative.

§ 82. — Jusqu'ici nous avons eu en vue l'impôt tel qu'il s'est développé historiquement et qu'il existe partout, c'est-à-dire comme un moyen *technique* de satisfaire aux besoins financiers des corps



constitués, et respectivement comme un moyen qui se présente subsidiairement, pour contribuer à ce faire, à côté et à la suite d'autres voies et moyens. La question se pose maintenant de savoir si ce but *purement financier* est le but *unique* de l'impôt, et s'il faut concevoir l'impôt en conséquence, soit *limiter l'impôt à ce but dès sa définition*, ou, en d'autres termes, s'il n'existe qu'une *conception purement financière de l'impôt*. Telle est jusqu'ici, sauf de rares exceptions, l'opinion dominante dans la littérature du sujet, en théorie comme en pratique. Nous avons fait valoir une autre conception dès le t. I<sup>er</sup> de cet ouvrage (spécialement 3<sup>e</sup> éd. allemande, §§ 27, 209) et dans la première édition (allemande) du t. II (§ 329).

D'après cela, à côté du but immédiat, *purement financier*, de l'impôt, on peut également discerner et poser un second but, but de *politique sociale*, comportant intervention réglementative dans la *répartition des revenus et de la fortune de la population*, en général de manière à produire une *modification* de la répartition qui s'opère dans le régime du *trafic libre*. C'est à cette conception que je m'attache ici, en présence de toutes les polémiques, étendant même le second but maintenant jusqu'à admettre l'intervention réglementative même pour l'*emploi* des revenus et de la fortune des *particuliers*. Si l'on admet ce second but, il en résulte une conception *extensive*, ou, si l'on veut la nommer ainsi, une *autre conception de l'impôt*, une conception de *politique sociale* à côté de la conception *purement financière* (1).

2°. — *La notion d'impôt.*

§ 83. — D'après ce qui précède, la notion d'impôt est *double*, suivant la conception d'un double but. Sont des impôts au point de vue *purement financier* les charges publiques ou redevances réclamées, sur des bases et d'après des échelles générales, comme contributions obligatoires, aux organisations privées (aux particuliers),

(1) Sont ici dans l'édition originale une discussion de principe assez étendue où l'auteur, combattant principalement l'opinion de HELFERICH, et renvoyant pour plus de détails à la Grundlegung, fait ressortir que la conception de *politique sociale* est en fait admise, dans une mesure plus ou moins large, par toutes les législations. elle sert notamment de base à l'établissement des droits de douane protecteurs.

pour couvrir les dépenses *publiques générales*, c'est-à-dire les dépenses de l'Etat et des autres communautés économiques obligatoires (corps administratifs autonomes), en vertu du droit de souveraineté ou de l'autorité financière, du pouvoir financier de l'Etat, par la puissance publique, — directement par les autorités de l'Etat, ou médiatement au moyen d'un transfert de compétence, — suivant un mode et un taux fixés unilatéralement, à titre de contre-parties et de compensations de frais *générales* de l'ensemble des prestations publiques de l'Etat, respectivement de la commune, etc. . Sont, par contre, des impôts au point de vue de la *politique sociale*, les charges publiques ou redevances dont le but est, en partie ou exclusivement, d'*intervenir réglementativement*, et pour les *modifier*, dans la *répartition* entre les particuliers des revenus et de la fortune de la population qui s'opère sur la base de l'organisation juridique et économique, et de plus éventuellement dans l'*emploi* des revenus et de la fortune des particuliers (1).

§ 84. — La définition ainsi présentée et justifiée est aussi compréhensive que doit l'être une définition réelle pour tenir compte de tous les faits historiques de l'imposition, pour convenir à toutes les catégories et à tous les modes d'impôts. Une définition conçue autrement est inexacte comme trop étroite.

Notamment, la définition ne doit pas être conçue de manière qu'elle n'embrasse pas dès l'abord, en raison de leurs défauts au point de vue des principes ou de la pratique, certains impôts existant en fait, — situation qui conduirait en bonne logique à l'exclusion de tous les impôts qui ont existé ou existeront, et par suite à la *négarion* de la notion même d'impôt. Ranger des redevances sous la rubrique *impôts* ne comporte aucune espèce de déductions sur le plus ou le moins de valeur ou l'absence de valeur d'une catégorie de redevances ou d'une redevance particulière, et consiste simplement à déclarer que la redevance en question présente les caractères d'un impôt. Comment faut-il l'apprécier au reste ? doit-on la repousser ? l'approuver plus ou moins ? quelles exigences de détail

(1) Suit dans l'édition originale un développement exégétique de cette définition avec réponse aux objections de divers auteurs.

doivent s'attacher à sa conformation juridique et à sa réalisation pratique (administrative)? Ce sont là de tout autres questions que la question de savoir si elle constitue un impôt. Ces questions sont à examiner théoriquement, en étudiant les principes, le système et l'administration des impôts.

Une définition qui, comme telle et dès l'abord, exclut une redévance existante, pour la condamner en raison de ses défauts, — réels ou hypothétiques, vrais ou exagérés, — ou pour la faire apparaître tout ou plus comme un fâcheux pis aller qui ne serait qu'historiquement explicable et par là relativement justifiable pour couvrir les besoins financiers, une telle définition est donc une définition *tendancieuse*, une définition qui ne tient ni logiquement, parce qu'elle repose sur une confusion entre la *nature* d'une chose et l'*appréciation de la valeur* de cette chose, ni pratiquement, parce qu'elle confond un *ideal* — peut-être même inexact — de cette chose avec son *aspect réel*.

## II. — Fondement de l'impôt et du droit d'imposition.

§ 85. — Par *fondement* de l'impôt, il faut entendre le facteur auquel on peut ramener l'impôt, considéré comme catégorie d'économie financière des recettes publiques, en tant que facteur qui le *conditionne nécessairement* et qui, par conséquent, le justifie en même temps. Ce même facteur constitue donc aussi le fondement du droit d'imposition, c'est-à-dire du droit d'imposer les organisations économiques privées et d'employer, pour ce faire, la *coercition* que peuvent exiger la nature des différents impôts et les circonstances.

Le fondement de l'impôt n'est jamais que *conditionné*, l'impôt lui-même, comme il a été dit plus haut, n'étant pas une catégorie absolue, purement économique, mais une simple catégorie de droit historique dans la vie économique et dans la vie de l'Etat. Ce fondement existe quand se présente l'un des deux buts de l'impôt examinés plus haut, ou quand tous deux se présentent ensemble, c'est-à-dire quand l'impôt est nécessaire, ou considéré comme tel, soit comme *mesure purement financière*, pour couvrir les besoins financiers, soit comme *mesure de politique sociale*, pour régler la

répartition et l'emploi des revenus et de la fortune. Si cette condition est remplie, l'impôt est par là-même *fondé*, parce qu'il devient alors l'hypothèse indispensable pour attendre le but considéré comme légitime et nécessaire.

En particulier, l'impôt, en tant que moyen de couvrir les besoins financiers des corps constitués, est ici fondé *au point de vue des principes*, parce qu'il est par hypothèse nécessaire pour réaliser et pour maintenir l'existence et le développement de l'Etat comme de tout le système des communautés économiques obligatoires. La question du fondement de l'imposition conduit ainsi à la question du fondement même de l'Etat et des autres communautés économiques obligatoires. Le fondement de l'impôt, et partant du droit d'imposition, vis-à-vis des organisations économiques privées, est en conséquence fourni avec la nécessité absolue de l'Etat et du système des communautés économiques obligatoires et avec le droit de l'un et des autres à l'existence et au développement. Au droit d'imposition de l'Etat et, éventuellement par délégation de l'Etat, des autres corps constitués répond, pour les organisations économiques privées, l'obligation corrélatrice de payer l'impôt, obligation qui n'est que l'autre face de ce droit nécessaire.

Dans cette conception, une discussion plus étendue sur le fondement de l'impôt et du droit d'imposition se détache de la science des finances comme telle, et il faut la réserver pour d'autres parties de l'économie politique et pour d'autres sciences (1).

Pour la discussion théorique sur le droit d'imposition de l'Etat, etc... et l'obligation à l'impôt des particuliers (*citoyens* ou *sujets*), la conception qui est soutenue ici est bien aujourd'hui celle qui domine, même dans la science des finances.

§ 86. — Jusqu'à une époque récente, on a cependant souvent soutenu une autre opinion sur le fondement de l'impôt, opinion qui rattache l'obligation de payer l'impôt aux *avantages* retirés de la communauté d'Etat, notamment de la *protection* que l'Etat assure aux propriétés (et aux personnes), on a construit une *théorie de la jouissance* (*Genusstheorie*) et une *théorie de l'assurance* (*Assecuranztheorie*)

(1) V. ma *Grundlegung*, 1. Abteilung, Kapitel 3, particulièrement Hauptabschnitt 3, notamment §§ 154-160.

pour le fondement du droit d'imposition et de l'obligation de payer l'impôt, théories dans lesquelles on allait jusqu'à concevoir l'impôt comme une sorte d'échange (*échange forcé*) ou comme une sorte de *prix* : échange entre les prestations publiques profitant aux particuliers et la contre-prestation fournie par voie d'impôt, l'impôt considéré comme *prix payé* pour la jouissance de ces prestations.

La théorie que nous critiquons ici répond, aussi bien comme théorie sur le fondement de l'impôt que comme théorie générale de répartition, à l'ancienne conception mécanique-atomistique de l'Etat, à l'individualisme de l'économie politique britannique, à l'identification, propre à cette doctrine et qui la caractérise, de l'économie sociale avec le système circulatoire de l'économie privée. Elle perd de vue ce fait, que dans la communauté d'Etat les institutions et les prestations publiques ne produisent pas toujours des *jouissances*, des *avantages* pour les *particuliers*, que quand ces jouissances ou ces avantages existent, ils sont bien moins encore toujours démontrables et mesurables, qu'on se trouve là bien plutôt en présence de « conditions d'existence de l'espèce et des particuliers en tant que membres de l'espèce, de conditions de développement de toute l'économie sociale, d'objectifs moraux de la collectivité comme des particuliers, et par suite, pour ces derniers, de devoirs envers la collectivité (*Grundlegung*, § 154).

Une répartition des impôts exclusivement d'après l'échelle des *avantages* se heurterait naturellement aussi dans la pratique à une impossibilité complète d'exécution, ces avantages échappant à toute appréciation.

On peut également caractériser la théorie rejetée ici comme une *généralisation du principe des taxes* consistant à étendre aux impôts généraux proprement dits les idées, justes en matière de taxes, sur le fondement de l'imposition et les idées, justes au moins sous conditions, sur la fixation des taux d'après la valeur des contre-prestations et couvertures de frais spéciales. Mais c'est cela précisément qui, comme nous venons de le démontrer suffisamment, est théoriquement inexact et pratiquement inexécutable (cf. *Fin*, I, § 209).

### III. — L'impôt en tant que phénomène économique, reproductivité de l'impôt

§ 87. — Le fondement attribué plus haut à l'impôt en tant que catégorie de recettes de l'économie financière contient en même temps le fondement de l'impôt en tant que *catégorie de phénomènes économiques*, c'est-à-dire en tant que fait de *transfert de richesse* des organisations économiques privées imposées à l'économie financière. Seulement ce fait s'accomplit dans l'imposition sous d'autres formes juridiques que dans le trafic libre, soit sans convention ni prestation et contre-prestation spéciales et réciproques pour ce qui concerne le mode et le taux du paiement d'impôt qui constitue le transfert de richesse, mais d'après le principe de coercition qui est de l'essence de l'impôt et d'après les tarifs en vigueur en cette matière, établis tout différemment des rémunérations du trafic libre.

Mais, en tant que phénomène économique de l'espèce citée, l'impôt est cependant nécessairement soumis aux *conditions économiques* de ces phénomènes, c'est-à-dire qu'en tout cas il ne devient *économiquement possible* que quand certaines hypothèses économiques sont réalisées et qu'il a des *effets économiques* qui entrent éventuellement en ligne de compte pour la réalisation de ces hypothèses. Par suite, outre le fondement qui lui a été donné, l'impôt exige encore, comme *phénomène économique de transfert de richesse*, une *explication* et une *justification* qui en résulte. Car son fondement ne fournit pas par lui-même son explication.

Dans l'impôt, à la différence de l'échange, et aussi partiellement de la taxe, il ne se produit pas de transfert de richesse auquel corresponde, comme dans ces espèces, une contre-partie reçue spécialement — dans la règle, en matière d'échange comme en matière de taxe, aussi suivant un taux d'équivalence. L'impôt du particulier et l'impôt global de tous ne trouvent que dans l'ensemble des prestations publiques une *contre-partie générale*.

D'après la nature et les effets de ces prestations pour les *particuliers* et d'après la nature et les effets de l'imposition proprement dite, c'est-à-dire d'après le mode juste en principe et également en somme le plus souvent adopté dans la pratique pour répartir la

charge des impôts sur les particuliers, il n'y a, en principe et pratiquement, aucune correspondance de valeur entre les prestations publiques et l'impôt des *particuliers*, — et même quand et là où ces prestations pourraient se dénoncer comme *avantages* ou *jouissances* des particuliers.

Par suite, l'impôt du *particulier* est un transfert de richesse de sa fortune ou de son revenu à l'économie financière, respectivement au corps constitué qu'elle entretient, tel qu'il n'y correspond absolument aucune perception de contre-valeur, ou qu'il n'y correspond aucune perception immédiate, ou qu'il n'y correspond qu'une perception tout à fait médiate, et cela alors seulement pour le montant d'une partie de la richesse cédée en impôt.

La question se pose donc de savoir si cependant, à la différence de l'échange (et éventuellement de la taxe), l'impôt en tant qu'un tel transfert de richesse essentiellement unilatéral est *économiquement possible*, puis comment il pourra atteindre le *taux* nécessaire et notamment être *assez persistant*, c'est-à-dire comment il *pourra être constamment répété* conformément aux besoins de l'économie financière. Le problème économique qui se pose ici est manifestement autre et plus difficile qu'en matière d'échange et qu'en matière de taxe en général, parce que la condition économique de *reproduction* de la richesse cédée ne peut pas être remplie ici sans autre forme de procès.

La solution de ce problème résulte des considérations suivantes. C'est seulement quand l'ensemble du travail privé et national, grâce au développement de la technique, a atteint une productivité — c'est-à-dire une capacité de créer la richesse — telle que le produit — en retranchant les frais nécessaires, naturels ou d'économie publique, qui ne constituent pas un *revenu* (*Grundlegung*, § 83) — dépasse la consommation de richesse absolument nécessaire pour entretenir la vie et conserver les forces des *travailleurs*, c'est seulement alors que l'imposition est économiquement possible comme institution régulière de l'économie financière, — c'est-à-dire qu'il existe ici la même relation qu'en matière de *rente foncière* : le principe de l'objet de l'impôt, comme le principe de l'objet de la rente, est la « productivité suffisante de travail » (RODBERTUS).

Le *taux* de l'impôt et l'*accroissement* de ce taux dépendent donc des *cinq conditions suivantes* : 1° condition *physiologique* et d'*histoire de la civilisation*, mesure jusqu'à laquelle on peut abaisser et on abaisse les besoins indispensables de l'imposé ; 2° condition *psycho-physique*, mesure dans laquelle la charge de l'impôt influe, chez l'imposé, sur l'élévation de la tension des forces pour un rendement économique supérieur et une plus grande capacité d'acquisition ; 3° condition de *technique économique*, mesure de la productivité du travail et progrès de cette productivité se réalisant indépendamment de l'influence des prestations publiques, 4° condition *juridique*, mesure de la coercition employée dans l'imposition, — avec la même relation ici qu'en matière de rente le principe de la perception d'impôt est la coercition fiscale, comme analogiquement le principe de la perception de rente est l'institution juridique de la propriété privée appliquée aux moyens matériels de production (ROBERTUS), 5° condition d'*économie politique et financière*, mesure de la *reproductivité de l'impôt dans les effets économiques des institutions et prestations publiques sur l'ensemble du travail national en général et sur la prestation de l'imposé isolé en particulier*.

La dernière condition, particulièrement importante pour notre problème, peut être résumée dans la proposition suivante, qu'il faut comprendre exactement, car elle peut paraître avoir un double sens : *l'impôt trouve son explication et son fondement économiques dans sa reproduction dans les prestations publiques dont il fournit le moyen*. Telle est la proposition principale de STERN, formulée un peu autrement que celle qui précède, mais présentant le même sens et également exacte si on la comprend exactement ; elle s'applique à la vérité non seulement à l'impôt, mais à toutes les recettes de l'économie financière, et elle ne porte en fait que *dans la mesure où cette reproduction a lieu effectivement*. A ce dernier point de vue, la proposition devient ainsi un *desideratum* dont la réalisation n'est jamais atteinte qu'approximativement, et souvent, suivant la situation financière concrète, très insuffisamment. Moins elle est atteinte, plus l'impôt est un transfert de richesse de l'imposé à l'Etat, etc... sans contre-prestation économique, donc possible seulement par pression sur les besoins et sur le rendement, susceptible d'éléva-



tion seulement avec élévation de cette pression, de la mesure de la coercition fiscale, et avec productivité croissante du travail, indépendamment de l'impôt et des prestations publiques. En d'autres termes, moins la cinquième condition, condition d'économie politique et financière, est remplie, plus il faut que les quatre autres conditions soient remplies.

Dans la mesure où la cinquième condition est remplie, — mais dans cette mesure seulement, — l'impôt, comme phénomène économique de transfert de richesse, tombe sous le point de vue de la *division du travail* : les imposés obtiennent par les institutions et prestations publiques constituées au moyen du produit des impôts la possibilité d'un rendement productif augmenté en général ou d'un rendement productif augmente *dans leur profession spéciale*, par conséquent d'un établissement économique de la valeur de l'impôt. Ce qui, dans la division du travail du trafic libre, s'accomplit *économiquement* par l'échange, l'achat, la vente, s'opère également ici, seulement sous d'autres formes juridiques et pas toujours entre chaque imposé particulier et le corps constitué, mais entre l'ensemble des imposés et ce corps : une *reproduction des impôts dans les institutions et prestations publiques* et à son tour une *reproduction de celles-ci dans ceux-là*.

Ainsi conçue, la comparaison de l'impôt avec l'échange et avec le prix devient légitime pour *expliquer et justifier économiquement* l'impôt, mais non pour lui donner un *fondement* (§ 86, p. 112). Comme d'après la nature des corps constitués en tant que *communautés économiques*, — en tant que formations *communautaires*, — il est légitime en principe et inévitable en fait que la plupart des prestations publiques établies avec impôts ne présentent pas l'apparence d'*avantages* pour les imposés, qu'en tout cas on ne puisse pas les montrer et les mesurer exactement comme tels chez ceux-ci, il faut se contenter de l'*effet d'ensemble favorable*, impossible à analyser, des prestations publiques sur la productivité nationale, — effet d'ensemble qui, en fin de compte, se résout naturellement en effets particuliers favorables sur la productivité particulière, même si on ne peut pas suivre ces effets exactement.

## IV. — Terminologie

§ 88. — Ici il faut examiner les quatre points suivants.

A. — L'expression *impôt* elle-même, et les autres expressions employées dans le même sens.

B. — La notion de *source d'impôt* et celle de *base d'évaluation*, dans leur distinction de principe (§ 89, p. 119).

C. — Diverses *expressions et notions techniques* découlant de la réalisation administrative technique de l'impôt (§ 90, p. 121)

D. — Notion du *système des impôts* et principales *classifications* des impôts, expressions et définitions concernant les catégories d'impôts distinguées ici (§§ 91-98, p. 123 et s.).

A. — L'EXPRESSION « IMPÔT » ET AUTRES EXPRESSIONS ANALOGUES ET DE MÊME SENS

Le mot allemand auquel le français *impôt* répond le mieux dans la plupart de ses emplois est *Steuer*, il est aujourd'hui universellement adopté en allemand dans le sens de redevance *de droit public* payée à un corps constitué, il signifie étymologiquement *renfort, soutien, appui, aide*, il se présente de bonne heure sous la forme *steora, stiora* et autres analogues, mais sans que cela implique une distinction nette d'avec d'autres redevances analogues, et il accuse ainsi l'origine historique des impôts (*Fin.*, III, § 32). On trouve l'analogie de son sens étymologique dans les expressions équipollentes du latin du Moyen Age *adjutorium, subsidium*, comme dans les anciennes expressions française et anglaise *aides, aids*.

En tant que terme technique au sens financier, *Steuer* s'emploie localement dans certains pays allemands (du sud) plutôt que dans d'autres où on se sert à sa place du mot *Bede, Bete*, qui remonte étymologiquement et historiquement à *bitten*, demander, exiger (*Fin.*, III, § 32). Cette expression, comme d'autres plus spéciales, est peu à peu complètement évincée chez nous par le mot *Steuer*. Des mots qui en soi conviennent étymologiquement, comme *Auflage* (lat. *impositio*, fr. *impôt*) et *Abgabe* (lat. *tributum*,

fr. *contribution*) ne s'établissent pas en Allemagne à proprement parler comme termes techniques reçus en matière d'impôts, *Abgabe* conserve dans l'usage une signification plus générale et s'applique également à des prestations de droit privé. Seuls quelques théoriciens, comme l'auteur de cet ouvrage (v. plus haut, § 1, p. 13), ont essayé d'en faire des termes techniques pour désigner les *impôts au sens large du mot* (1). Des expressions analogues s'accroissent en français et en italien, peut-être en partie sous l'influence de réminiscences historiques de source romaine, comme les désignations *les plus générales des impôts de toute nature* (surtout *impôts, imposte, plus rarement, contributions, tributi*). En anglais, par contre, on généralise les expressions *taxes, taxation*, dérivant de l'échelle d'évaluation des impôts, expressions qui se présentent aussi ailleurs qu'en Angleterre, mais limitées en règle générale à la désignation de catégories déterminées d'impôts.

B. — *Source d'impôt (Steuerquelle) ET BASE D'ÉVALUATION, D'APPLICATION, DE RÉPARTITION, D'ASSIETTE (Bemessungs-, Umlegungs-, Verteilungs-, Veranlagungsgrundlage), OU ENCORE, DANS CE SENS, objet de l'impôt (Steuerobjekt).*

§ 89. — La *source d'impôt* est le montant de biens ou de richesse dont on tire réellement ce qu'il faut pour acquitter (payer, compter) l'impôt; la *base d'évaluation* est le fait ou l'objet auquel ou d'après lequel l'impôt est appliqué.

Source d'impôt et base d'évaluation peuvent être identiques, mais ne le sont pas nécessairement. Il y a identité par exemple dans le cas de l'impôt ordinaire sur le revenu; par contre, la fortune, dans les impôts usuels sur la fortune, la consommation, dans les impôts de consommation, sont base d'évaluation, mais c'est le revenu qui est source d'impôt dans les uns comme dans les autres.

(1) Les expressions *impôts, charges publiques et redevances* sont respectivement employées dans le cours de cette traduction pour rendre les mots *Steuern, Auflagen et Abgaben*, comme celles qui se prêtent le mieux aux divers emplois de ces mots, sinon à leur sens intime ou étymologique.

Des expressions comme *impôt sur la fortune*, *impôt sur le capital* (*Vermögenssteuer*, *Kapitalsteuer*) ont donc une *double* signification qu'il faut bien distinguer : elles peuvent désigner des impôts dont la fortune ou le capital est la source tout aussi bien que des impôts où la fortune ou le capital n'est que la base d'évaluation. Ce dernier sens est le plus fréquent, c'est-à-dire qu'il s'agit le plus souvent d'impôts *nominaux* (apparents) sur la fortune ou sur le capital, qui sont seulement établis *d'après* la fortune, mais sont en réalité des impôts sur le revenu. A la différence de ceux-ci, on désignera comme impôt sur la fortune ou sur le capital *proprement dit* (*véri-table, réel*) un impôt dont le montant sera effectivement *tire* de la fortune du redevable, qui aura pour effet de *diminuer* cette fortune, ce qui sera le cas en règle générale pour l'impôt successoral, parfois pour l'impôt de mutation (entre vifs).

La solution de la question de savoir si un impôt nominal sur la fortune devient un impôt réel ou si un impôt sur le revenu devient un impôt sur la fortune proprement dit dépend le plus souvent de la *catégorie spéciale* de l'impôt et de son *mode de levée* (par exemple en matière de mutations par décès et entre vifs), puis du taux établi. Pour classer exactement un tel impôt, c'est *l'effet en réalité* qui est la considération déterminante, et non les prévisions ou l'intention du législateur.

Souvent il faut encore ici distinguer les points de vue de l'économie *publique* et de l'économie *privée* pour apprécier exactement la nature d'impôts qui portent le même nom, ainsi particulièrement quand il s'agit d'impôts sur la fortune et sur le capital : la notion d'impôt *réel* sur la fortune n'a pas nécessairement le même sens à l'un et à l'autre de ces deux points de vue. On considérera, par exemple, comme impôt *réel* sur la fortune, au point de vue de l'économie *privée*, tout impôt *acquitté* sur la fortune d'une personne déterminée, tel l'impôt successoral ; mais cet impôt n'aura pas nécessairement le même caractère au point de vue de l'économie *publique*, s'il ne diminue pas l'ensemble de la fortune de la population, mais en transfère directement ou indirectement une partie. tel est l'effet que peuvent avoir les impôts successoraux, quand leur produit est affecté à la constitution d'un capital ou à la dimi-

nution des charges de tiers, par exemple de personnes plus pauvres.

### C. — DIVERSES EXPRESSIONS ET NOTIONS TECHNIQUES DE LA MATIÈRE DES IMPÔTS

§ 90. — Nous examinons et nous précisons les expressions et notions suivantes : *sujet* et *objet de l'impôt*, *payeur* et *charge d'impôt*, *unité fiscale* et *taux de l'impôt*, *procédé d'imposition*, *cadastres* et *livres fiscaux*, *rôles*, *tarifs*, *principe de répartition* et *principe de quotité*.

Le *sujet de l'impôt* (*Steuersubjekt*) ou *redevable*, *contribuable* (*Steuerpflichtiger*) est la personne à qui incombe *juridiquement* le paiement de l'impôt. Son pendant est *l'objet de l'impôt* (*Steuerobjekt*), dans un sens analogue, mais *non identique*, à celui qui est indiqué au paragraphe précédent, la *circonstance en raison de laquelle* il y a lieu à paiement d'impôt.

Dans certains impôts *personnels*, cette circonstance est la *personne*, la *famille* elle-même, de sorte que la même personne peut parfois être en même temps sujet et objet de l'impôt. Mais le plus souvent l'objet de l'impôt est une *chose*, une *relation économique*, par exemple la maison, le bien fonds, l'industrie, l'acte juridique, etc. .

Le *payeur d'impôt* (*Steuerzahler*) est celui qui, en qualité de sujet de l'impôt, *paie*, acquitte *d'abord* l'impôt ou en *fait l'avance*, donc *de sa cause* dans le cas normal de l'impôt en argent, le *chargé d'impôt* (*Steuertrager*) est celui qui le supporte *en fin de compte* sur son *revenu* ou sur sa *fortune*.

Ces deux qualités peuvent être réunies dans la même personne ou séparées (voir plus loin, impôts *directs* et *indirects*, *répercussion* des impôts).

L'*unité fiscale* (*Steuereinheit*) est l'objet d'impôt *déterminé* en *nombre*, *mesure*, *poids*, etc..., d'après lequel on évalue l'impôt, pour les objets dont la valeur s'exprime en sommes d'argent, c'est le montant d'unités monétaires d'après lequel on tarife l'impôt, notamment sous forme de quotient (par exemple tant pour cent).

Exemples : la *tête d'habitant*, la *famille*, une exploitation industrielle, un *hectolitre* d'alcool, *cent kilos* de telle ou telle marchandise, un *contrat*, *pouvoir*, acte juridique, un *cent* ou un *mille* du montant d'une opération juridique, d'un héritage, etc...

Le *taux de l'impôt* (*Steuersatz*, dans certains cas particuliers *Steuerfuss*) est le montant levé sur l'unité fiscale à titre d'impôt : exemple 2 roubles par tête, 3 pour cent du revenu, 1 thaler par pouvoir, 20 marks par 100 kilos de café, 1 % de la valeur d'un bien fonds, etc.

Le *procédé d'imposition* (*Einsteuerverfahren*) pour l'assiette de l'impôt (*Veranlagung*) est le procédé de *technique administrative* (des organes de l'administration fiscale) employé pour *fixer les bases légales de l'impôt dans un cas concret*, soit pour *déterminer* les sujets, objets et unités *concrets* et les faits d'après lesquels on peut ensuite établir les dettes d'impôt ou contributions *individuelles*. Ce procédé revêt plusieurs formes différentes suivant les catégories et sous-catégories d'impôts et suivant chaque impôt en particulier, principalement suivant la grande division des impôts en *directs* et *indirects*, ces expressions étant prises ici dans un autre sens que plus haut, soit dans le sens qu'elles ont au point de vue de la *technique administrative* (v. § 98, p. 130).

Les *cadastres* (*Steuerkataster*) et *livres fiscaux* (*Steuerbücher*) sont, dans les impôts dits *directs* au sens qui vient d'être indiqué, en particulier dans les impôts dits *réels* du système des impôts sur le produit (*Ertragssteuern*), les recueils officiels où sont rassemblés les faits qui servent à déterminer les sujets et les objets de l'impôt ainsi que la dette individuelle de chaque contribuable, ou, plus brièvement, les listes des données sur l'assiette officiellement recueillies et classées.

Les *rôles d'impôt* (*Steuerrollen*, *Steuerlisten*) ou *rôles de levée* (*Heberollen*) sont les listes officielles *nominatives* des sujets de l'impôt, avec indication de la somme due par chacun d'eux. Ils peuvent consister, particulièrement en matière d'impôts directs au sens administratif du mot, en *extraits* des livres fiscaux.

Les *tarifs d'impôts* (*Steuertarife*) sont les listes officielles d'unités et de taux établies par séries d'objets ressortissant à une caté-

gorie déterminée d'impôts. Ils se présentent principalement, mais non exclusivement, dans ce qu'on appelle les impôts indirects de consommation (indirects au sens administratif). Exemples : tarifs de douanes, des monopoles, etc. .

*Principe de répartition* (*Repartition, Contingentierung, Verteilung, Aufteilung, Umlegung*) et *principe de quotité* (*Quotität, Prozent*) désignent deux méthodes différentes pour déterminer le *taux* par *unité* et pour former la *dette d'impôt globale* et par là le produit global de toutes les unités. D'après cela, les impôts sont des impôts de répartition ou des impôts de quotité. Suivant le *principe de répartition*, on fixe d'abord le *montant global* du produit que doit donner un impôt (ou une classe d'impôts), et on le répartit ensuite *de haut en bas* d'après les règles légales pour les sujets et les objets de l'impôt, jusqu'à ce qu'on parvienne finalement au sujet et à l'objet *individuels* et à l'unité fiscale. Pour cette dernière, le taux de l'impôt ne s'obtient qu'à la *fin* de l'opération : il est en raison inverse du nombre des unités. On procède à l'inverse suivant le *principe de quotité* : on fixe d'abord le taux de l'impôt par unité, puis on assied, suivant ce taux, *de bas en haut*, par unités, objets et sujets, et ce n'est qu'à la fin de l'opération qu'on trouve le produit global de l'impôt.

Les exemples de ces deux méthodes abondent dans la législation de presque tous les États. Leur valeur respective sera appréciée au chapitre V.

#### D. — SYSTÈME ET CLASSIFICATION DES IMPÔTS

§ 91 — L'expression *système des impôts* désigne dans la théorie, dans l'histoire et dans la pratique l'ensemble des catégories d'impôts et des impôts particuliers qui, réunis en un tout, en tenant compte le plus possible des principes supérieurs de l'imposition, assurent la couverture des besoins financiers, respectivement de la part de ceux-ci qui tombent à la charge de l'imposition.

Les divers impôts forment, d'après certains caractères communs, des *classes* ou des *catégories* d'impôts. Leur classification peut

s'inspirer de quatre principes différents, et se faire ainsi. 1° d'après leur *source*, 2° d'après leur *base d'évaluation*; 3° d'après leurs *effets* voulus ou présumés sur le *payeur*; 4° d'après le procédé de *technique administrative* employé pour leur *assiette* et leur *levée*. C'est par les deux derniers principes de classification qu'on obtient, dans deux *acceptations* voisines, mais cependant différentes, et englobant chacune un nombre différent d'impôts, les deux grandes catégories des impôts *directs* et des impôts *indirects* (voir plus loin, §§ 97 et suivants, p. 130 et s.)

1°. — D'après la *source* (d'économie privée) de l'impôt, il faut distinguer les impôts (*réels*) sur le *capital* et sur la *fortune* des impôts sur le *revenu*. Les premiers sont payés définitivement sur la fortune ou sur le capital (§ 89, p. 119), les autres sur le revenu.

2°. — § 92 — D'après la *base d'évaluation*, on peut faire plusieurs classifications différentes, en particulier: *a*, impôts sur la *fortune* (sur le *capital*) et impôts sur le *revenu*, *b*, impôts sur l'*acquisition*, sur la *possession*, sur l'*usage*; *c*, impôts *personnels* et *réels*; *d*, *tailles* et impôts de *consommation*; *e*, impôts *généraux* ou *proprement dits* sur le *produit*, sur la *circulation* (impôt sur *produits speciaux*) et sur le *revenu*. Les classifications peuvent se combiner ensemble de différentes manières, ou même se confondre.

*a*. — Impôts sur la *fortune* (*Vermögenssteuern*) et impôts sur le *revenu* (*Einkommensteuern*)

Les impôts sur la fortune dont il s'agit ici sont les impôts *nominaux*. La *possession* (propriété) d'objets de valeur par une personne y sert de base d'évaluation pour l'imposition: en conséquence, ils font également partie des impôts sur la possession qui seront examinés au paragraphe suivant. Sont des impôts sur le revenu, en opposition à ces impôts sur la fortune, les impôts pour lesquels la base d'évaluation est constituée par le revenu (les acquêts), déduit de quelque façon que ce soit, ou par des faits dont on déduit le revenu. Il s'agit ici, par suite, essentiellement des impôts sur l'*acquisition* et sur l'*usage* qui seront examinés au paragraphe suivant.

Les impôts nominaux sur la fortune peuvent encore se subdiviser suivant l'*origine* de la possession (placements présumés d'une partie du revenu en capital, plus-values foncières, gains fortuits,



successions, dons et legs, etc...) ou suivant l'*étendue* de l'imposition (impôt généraux frappant l'*ensemble* de la fortune d'une personne et impôts *partiels* sur une *catégorie déterminée* de cette fortune ou même sur des *parties* seulement d'une catégorie, par exemple meubles ou immeubles, etc., impôts somptuaires, comme l'impôt sur les voitures, etc...)

b. — Impôts sur l'*acquisition*, la *possession* et l'*usage* (*Erwerbs -, Besitz -, Gebrauchssteuern*).

§ 93. — Cette classification encore repose sur la base d'évaluation. Les impôts d'*acquisition* dans ce sens le *plus général*, — l'expression se présente souvent dans la théorie et dans la pratique *stricto sensu*, par exemple pour des impôts généralisés sur l'industrie, le revenu, — sont des impôts qui recherchent le revenu et la fortune d'un contribuable dans l'*acquisit*, c'est-à-dire dans sa *formation* économique technique et juridique *entre ses mains* en tant que son revenu ou sa fortune. Les impôts sur la *possession* sont ceux qui poursuivent le revenu ou la fortune d'un particulier dans sa *possession par lui*. Les impôts sur l'*usage* sont ceux qui se rattachent à l'*usage* du revenu ou de la fortune ou de parties de l'un et de l'autre, et se présentent par conséquent en règle générale, dans le trafic avec division du travail, à l'occasion de la *dépense* du revenu, respectivement de la *consommation* et de l'*usage* d'objets de fortune de la part d'une personne déterminée. Pratiquement et théoriquement, les catégories les plus importantes sont la première et la troisième.

α — Les impôts d'*acquisition* se divisent en impôts sur l'*acquisition professionnelle* (impôts sur *sujets* ou *subjectifs* attachés à la *personne* de l'acquéreur, comme les capitations, les impôts généraux sur la fortune, particulièrement les impôts (nominaux) appelés *impôts sur le revenu*, et impôts *objectifs* ou sur *objets* donnant des *produits* ou susceptibles d'en donner (*Ertragssteuern*), sans considération spéciale de la personne qui influe sur ces produits et qui les perçoit, voir plus loin, §§ 95, 97, 98, p. 127 et s.), sur l'*acquisition par actes déterminés* ou *opérations juridiques déterminées* (*impôts de circulation* dans un certain sens, fréquemment perçus au moyen du *timbre*, ce qui ne constitue pas une *catégorie d'impôts*, mais un *mode de levée* d'impôts et de taxes, impôts contenant sou-

vent des éléments de taxe, et constituant généralement des impôts *directs* au sens du § 97, p. 130, et *indirects* au sens du § 98, p. 130) et sur l'acquisition par *attribution* à titre d'héritage, donation, etc... et par *plus-value* fortuite (*Conjuncturengewinne*) sans intervention personnelle de l'acquéreur (même observation que précédemment sur le caractère *direct* ou *indirect* de ces impôts).

β — Les impôts sur la *possession* peuvent également se présenter comme formes de la catégorie précédente : impôts *généraux* sur la fortune, impôts *partiels*, comme par exemple les *impôts somptuaires directs*, qui sont d'autre part des impôts sur l'*usage* ; tous ces impôts sont ordinairement *directs* dans les deux sens du mot, et sont pour partie des *tailles* (*Schatzungen*).

γ. — Les impôts sur l'*usage* se divisent en impôts sur la *consommation* de choses *consomptibles déterminées* et en impôts sur les *utilisations* de la fortune dans un but d'*agrément*, respectivement d'objets déterminés faisant partie de cette fortune, et sur certaines *jouissances personnelles*.

Les impôts de consommation sont pratiquement presque la catégorie la plus importante de l'imposition d'Etat moderne. C'est eux qu'on désigne fréquemment sous le simple nom d'impôts *indirects*, en général, dans les conditions économiques actuelles, à bon droit, sauf exception (v § 97, p. 130), dans les deux sens de cette expression. Ils s'opposent aux *tailles* (*Schatzungen*). Les impôts sur l'utilisation de la fortune utile sont des impôts sur l'*usage*, *directs* en règle générale dans les deux sens du mot. Ils sont en même temps des impôts sur la *possession* et des *tailles* (*Schatzungen*).

c. — § 94. — Impôts *personnels* et impôts *réels* (*Personal- et Realsteuern*).

α — En les prenant dans un sens tout à fait *général*, ces deux expressions désignent à peu près ce que nous avons appelé dans le paragraphe précédent (sous la lettre z) impôts sur *sujets* et impôts sur *objets* : les impôts *personnels* sont établis d'après la *situation personnelle* du contribuable ou d'après la situation du *revenu* et de la *fortune* qui apparaît *globalement en lui* considéré *subjectivement* ; les impôts *réels* sont ceux qui se rattachent à la situation de *fortune* considérée *objectivement*, *séparément* d'avec l'individu intéressé.

Exemples d'impôts personnels : les capitations et autres impôts *purement personnels*, sans aucune considération de la nature du revenu, de son montant, etc..., et encore, dans le sens de la définition qui précède, les impôts *généraux* sur le revenu et sur la fortune, reposant sur la déclaration d'une personne déterminée ou sur l'évaluation globale de son revenu ou de sa fortune. Exemples d'impôts réels : impôt foncier et autres établis sur des objets en tant que tels, sans considération de la situation personnelle de leur propriétaire.

β. — Dans un sens analogue, mais un peu plus *spécial* et surtout plus *externe*, on appelle impôts *réels* certains impôts *déterminés* comme l'impôt *foncier* sur les propriétés bâties et non bâties, parfois aussi les impôts sur l'*industrie* — ou bien ceux-ci seulement quand ils frappent le capital industriel, notamment celui qui est placé en droits réels —, pour les distinguer des impôts sur le *salaires*, sur les *appointements* et des différentes formes d'impôts sur le *revenu*, que dans ce sens on appelle impôts *personnels*. Cette terminologie (au reste assez imparfaite) est employée notamment au sujet du système moderne des impôts sur le produit, qui sera étudié plus loin.

d — § 95. — *Tailles* (*Schatzungen*) et *impôts de consommation* (*Verbrauchssteuern*) (v. plus haut, § 93, p. 125).

α. — *Schatzungen* est une expression un peu archaïque, devenue insolite dans le langage courant, mais excellente et impossible à remplacer entièrement par une autre expression collective; avec RAV (I, § 292), nous entendrons par ces *tailles* tous les impôts qui frappent des *particuliers déterminés* sur la base de *faits déterminés de leurs conditions de vie, de possession et d'acquisition*, lesquels *persistent ou au moins varient peu dans un court laps de temps*, et de la *capacité contributive* que ces faits révèlent. Exemples : d'après les conditions de vie, capitations générales ou partielles (par exemple seulement pour la population mâle ou au-dessus d'un certain âge); d'après les autres conditions, impôts généraux ou partiels sur la fortune, le capital, la propriété bâtie ou non bâtie, l'industrie, le revenu, etc..., beaucoup de ces derniers constituant d'autre part des impôts sur l'*acquisition* au sens du § 93 (p. 125),

qu'on pourrait appeler impôts sur la *production*, en opposition à la catégorie qui va suivre.

β — Les *impôts de consommation* (*Verbrauchssteuern*, appelés également *Verzehrungs-*, *Consumptions-*, *Aufwands-*, *Verwendungssteuern*), qu'il vaut mieux désigner sous l'appellation encore plus générale d'impôts sur l'*usage* (*Gebrauchssteuern*), sont par contre des impôts qui se rattachent au *processus* de l'emploi ou de l'*utilisation* du revenu (parfois aussi de la fortune) pour la satisfaction des besoins, et notamment, dans le trafic par échange ou au moyen de monnaie sous le régime de la division du travail, à la *dépense* du revenu. Ils ne frappent donc pas des personnes déterminées à l'avance, mais *toute personne quelconque, au moment, et rien qu'au moment* où cette personne fait une utilisation ou un emploi déterminé de son revenu (ou de sa fortune) ou une dépense déterminée, actes déterminés auxquels la loi attache un impôt. Exemples : impôt mobilier (sur le loyer), impôts *somptuaires* sur les voitures, les domestiques, les chiens, etc..., mais surtout les *impôts de consommation* du langage courant sur les denrées alimentaires, matières premières, etc. , auxquels il faut rattacher les *droits de douane à l'importation*.

L'opposition que nous marquons ici par les expressions *taillies* (*Schatzungen*) et *impôts de consommation* est fréquemment exprimée dans la pratique, dans le langage populaire et même par beaucoup de théoriciens, dans un sens tantôt identique, tantôt très analogue, par les mots d'impôt *directs* et *indirects* (voir §§ 97, 98, p. 130).

ε — § 96. — Impôts sur le *produit*, impôts de *circulation* et impôts sur le *revenu* (*Ertrags-*, *Verkehrs-*, *Einkommensteuern*) (voir plus haut, § 93, p. 123).

Cette classification repose sur le *procédé* adopté pour déterminer la dette d'impôt avec exactitude, c'est-à-dire proportionnellement ou en raison des conditions d'acquisition.

α. — Dans les impôts (*généraux*) sur le *produit*, on remonte aux *sources principales* des produits nets de l'économie privée et, en s'attachant à ces sources prises pour *objets* sans considération aucune ou sans considération approfondie du sujet directeur de l'économie et de son activité *spéciale*, on cherche, pour chaque source, à obtenir le montant *total* de son produit net dans l'économie considérée, et

cela par des procédés différents à plusieurs points de vue et souvent extraordinairement compliqués dans la pratique moderne de l'imposition. En raison de cette relation avec les *objets* qui fournissent le produit, on peut aussi qualifier ces impôts d'*objectifs*.

Exemples : l'impôt foncier sur les *propriétés non bâties*, l'impôt foncier sur les *propriétés bâties* (à la charge du propriétaire, à la différence de l'impôt mobilier à la charge du locataire), divers impôts sur l'*industrie*, auxquels il faut ajouter l'impôt sur l'*intérêt des prêts* (*Leihzinssteuern*) et d'autres analogues, rentrant en même temps dans d'autres catégories, par exemple *impôts spéciaux sur le revenu*, pour plus de détails, voir mon étude *Directe Steuern*, dans le *Handbuch* de SCHONBERG

β — Les impôts de *circulation* (L. STEIN) sont analogues aux impôts sur le produit dont nous venons de parler, et pourraient aussi bien être désignés sous le nom d'impôts *spéciaux* sur le produit. En effet, ils recherchent pareillement, sans considérer autrement la situation du sujet, le produit (net) de l'activité économique ou acquisitive d'une personne et le rattachent aux *actes particuliers* de trafic ou d'acquisition (circulation des richesses) que cette personne accomplit dans ce but. Ils frappent par conséquent, analogues à ce point de vue aux impôts de consommation, *toute personne quelconque* au moment, et *rien qu'*au moment où elle accomplit un acte particulier détermine dans un but acquisitif et est présumée par là réaliser immédiatement ou médiatement un gain qui représente un produit.

Les impôts de circulation se rattachent donc notamment aux *transactions particulières* de la circulation des richesses, particulièrement aux *conventions* et aux *actes* (documents écrits) qui les relatent, à l'achat et à la vente, aux affaires de crédit, etc... On les a encore désignés sous le nom, qui leur convient en règle générale, d'*impôts sur l'acquisition de droits* (von HOCK). Nous les avons déjà plusieurs fois rencontrés à propos des taxes (§§ 28 et suiv., 40, 42, p. 26, 40, 41).

γ. — Les impôts sur le *revenu* tendent à rattacher directement, conformément à la conception économique de la nature du revenu, l'imposition au *revenu* (global) d'un *sujet*, ce revenu comprenant

des produits nets et autres éléments considérés comme constituant ensemble le revenu *de ce sujet*. Ils sont ainsi, dans la plus exacte acception de ces mots, des impôts *personnels* et *subjectifs*.

3° — § 97. — Suivant l'*effet* voulu ou presume de l'impôt sur les *payeurs*, on distingue les impôts *directs* et les impôts *indirects*, dans une première acception, en tant que *payés* ou *levés* soit *directement*, soit *indirectement*, comme l'expose fort bien RAU (*Fin.*, I, § 293) :

a. — « Si le paiement de l'impôt est directement réclamé aux personnes qu'on veut frapper, l'impôt est *levé immédiatement, direct*. La personne qui paie l'impôt est en même temps celle qui en supporte la charge. »

b. — « Si l'impôt est exigé de personnes qui, suivant l'intention (ou les prévisions) du législateur, ne doivent pas en supporter la charge, il est *levé médiatement, avancé ou indirect*. »

4° — § 98. — Suivant le *procédé de technique administrative* adopté pour l'*assiette* et la *levée*, on distingue les impôts *directs* et les impôts *indirects*, dans une autre acception, comme le fait le langage courant de la pratique, en se fondant sur un trait distinctif réellement important : la façon d'établir l'*assiette* et, par suite, d'opérer la *levée* des impôts, soit la méthode de déduction des données nécessaires pour déterminer et évaluer les dettes d'impôt individuelles. Les impôts *directs*, dans cette deuxième acception, sont donc ceux qu'on assied et qu'on lève d'après des *données de fait stables*, ou *tenues pour stables*, et *réellement aussi stables dans une certaine mesure* en règle générale, — données relatives à la personnalité, à la situation, aux acquêts, à la fortune, aux possessions, au revenu, etc., — donc principalement, sinon toujours exclusivement, d'après des *cadastres* et autres livres analogues ; les impôts *indirects* sont ceux qu'on assied et qu'on lève d'après des *données de fait particulières et variables, passagères*, plus ou moins *accidentelles*, que par suite on ne peut pas *déterminer à l'avance*, qui résultent de *contingences*, d'*événements*, d'*actions*, et donnent lieu quand elles se présentent à l'application de *tarifs*.

Il s'agit maintenant de déterminer quels impôts ou quelles catégories d'impôts rentrent dans l'une ou l'autre des deux classes que

nous venons de définir, puis dans quels cas les deux classifications des §§ 97 et 98 coïncident ou se séparent, ensuite de rechercher si les traits particuliers renfermés dans la définition s'appliquent exactement aux divers impôts particuliers. On verra par là qu'il est impossible de désigner sans autre forme de procès, comme le fait NEUMANN, sous les appellations d'impôts *sur cadastre* et d'impôts *sur tarif* les impôts directs et les impôts indirects dans la deuxième acception de ces mots (v. § 99, p. 132).

En résumant ce qui a été exposé aux §§ 92 et suiv., p. 124, on trouve en première liene comme impôts *directs* au sens du § 98 les impôts sur l'acquisition professionnelle (§ 93, p. 125), puis les impôts sur la possession, la famille des impôts sur le produit tout entière, toutes les espèces de *tailles* (*Schatzungen*) (§ 95, p. 127), les impôts somptuaires et les impôts analogues (impôt mobilier). Tous ces impôts sont d'ailleurs *directs* dans la première acception du mot.

Sont *indirects* au sens du § 98 tous les impôts levés sous forme de douane, d'octroi, de droits de circulation (par exemple en France sur les vins, *Fin.*, III, § 256), de monopole, etc..., ainsi notamment les impôts de consommation qui se présentent sous cette forme. Ces impôts sont généralement en même temps *indirects* au sens du § 97. De plus sont, *indirects* au sens du § 98 tous ou presque tous les impôts sur la circulation des richesses levés sous forme de timbre, d'impôts de registration, ceux que contiennent les taxes de la juridiction gracieuse, des impôts proprement dits sur les transports (par exemple sous forme de supplément aux tarifs de chemins de fer, comme l'impôt français cité *Fin.*, III, § 238) Mais ces impôts sont, par contre, pour une grande part *directs* au sens du § 97. Sont encore *indirects* au sens du § 98 les impôts sur les successions, les donations, les gains de jeu, de tirage au sort et de loterie, sur d'autres gains fortuits (*Conjuncturengewinne*), qui sont en règle générale *directs* au sens du § 97.

La pratique et les théoriciens qui la suivent classifient d'après la deuxième acception définie au présent paragraphe, et appellent en conséquence généralement *indirects* non seulement les droits de douane et les impôts de consommation, mais les impôts sur la cir-

culatation des richesses, sur les successions, sur les donations, sur les gains de jeu, cela est parfaitement consequent, comme aussi le parti adopté par les théoriciens qui, d'après le trait relevé au § 97, considèrent plusieurs de ces impôts comme *directs* et évitent ainsi notamment d'identifier complètement les impôts indirects et les impôts de consommation (cf. § 97, p 130). La pratique ne suit pas, dans les budgets comme dans la législation, une méthode logique et uniforme.

§ 99. — Néanmoins, quand on emploie l'expression *impôts indirects* au sens du § 98, on se heurte à des difficultés au sujet d'un groupe d'impôts important auquel la pratique aussi applique cette dénomination. En effet, les caractères distinctifs pratiques qui viennent d'être indiqués ne s'appliquent qu'en partie au groupe des impôts qui se rattachent *immédiatement* à l'*exploitation productive* de certaines *entreprises conduites sur le territoire national* dont les produits fabriqués sont soumis à un impôt de consommation (impôts sur la *bière*, l'*alcool*, le *sucre de betterave* et le *sel* dans leur organisation usuelle, diverses modalités des impôts sur le *tabac*, le *vin*, la *mouture*). D'après leur mode d'assiette, ces impôts se rapprochent des impôts *directs* sur les points principaux, ils supposent comme ceux-ci des organisations *cadastrales*, ou du moins, ces organisations aident à les asseoir convenablement. Aussi pourraient-ils, au point de vue de la terminologie adoptée par la pratique, être fréquemment appelés impôts *directs* à plus juste titre qu'impôts indirects, — à la vérité dans une mesure variable suivant leur organisation spéciale, — tandis qu'ils doivent très certainement être et sont en fait le plus souvent *indirects* au sens du § 97.

Au point de vue de la technique administrative, les impôts de consommation dont il s'agit ici présentent ainsi, à proprement parler, une *combinaison* d'impôt direct et indirect au sens du § 98; et la pratique, et la théorie qui s'y rattache, ne procède pas avec une entière correction en les qualifiant purement et simplement d'*indirects* en ce sens. Le fait que dans ce groupe également on emploie des *tarifs d'impôt* n'est pas une raison décisive pour en faire, en le réunissant aux autres impôt *indirects*, un groupe principal de l'*imposition indirecte* au sens technique, et cela d'autant



moins que des tarifs semblables se présentent également dans les impôts *directs*, par exemple dans les impôts sur l'industrie (argument contre la classification en impôts *sur cadastre* et impôts *sur tarif*, voir § 98, p. 130.) (1).

(1) *Sont ici dans l'édition originale un § 100 consacré à la controverse terminologique sur les impôts directs et les impôts indirects, où sont principalement discutées les opinions de NEUMANN et de SCHAEFFLE*

## CHAPITRE II

### EVOLUTION DE L'IMPOSITION (1)

*Introduction.* — § 101. — L'évolution de l'imposition subit l'influence commune des rapports de l'imposition : 1° avec toute l'organisation de l'économie publique, par suite aussi avec le régime de la propriété, particulièrement en tant qu'il touche aux moyens matériels de production, au sol et au capital, ainsi qu'avec le régime de l'acquisition, 2° avec la constitution politique, régime juridique des relations entre le chef suprême de l'Etat, ou le gouvernement, et le peuple, ainsi qu'avec l'organisation politique par ordres ; 3° avec les groupements d'intérêts économiques ; 4° avec les classes sociales ou classes de la société, en particulier avec les classes possédantes et les classes non possédantes.

Ces quatre catégories différentes de rapports et les influences qui s'en dégagent et s'entrecroisent de diverses manières embrassent toutes les luttes que la pratique a soutenues pour l'imposition, tous les développements historiques et toutes les modifications législatives de l'imposition, toutes les controverses théoriques sur l'imposition.

Ces rapports et ces influences sont en état de dépendance réciproque. Les modifications d'un côté sont, en règle générale, l'effet de modifications survenues de l'autre côté, et elles influent réciproquement à leur tour sur celles-ci. Tout est ainsi action et réaction.

(1) Considérée dans son ensemble. L'évolution des classes d'impôt sera étudiée au chap IV (*Système des impôts*), puis, avec plus de détails, au t. III (*Théorie spéciale des impôts*)

La portée la plus générale et la plus profonde revient à l'organisation de l'économie publique et au régime de la propriété et de l'acquisition. C'est ce qui conditionne par réaction la structure économique, sociale et politique de la vie de la population. Les modifications apportées à cette organisation conduisent nécessairement à des modifications correspondantes dans la situation politique intérieure, dans les groupements d'intérêts économiques, dans les rapports sociaux. Mais ici encore, il y a influence réciproque : la constitution politique intérieure, le mode de groupement des intérêts économiques, la division en partis qui en résulte et l'opposition d'intérêts entre les classes possédantes et les classes non possédantes, c'est-à-dire l'opposition *sociale* proprement dite, réagissent à leur tour sur l'organisation de l'économie publique et sur le régime de la propriété et l'acquisition.

Pour comprendre l'*histoire de l'imposition* et pour poser des *points d'aboutissement exacts de son évolution* dans des périodes historiques déterminées, avec une structure économique et sociale donnée, il faut d'abord concevoir cette dépendance réciproque

L'imposition, d'après ce qui vient d'être dit, n'est donc pas simple affaire de finances, moins encore de technique financière. C'est toujours simultanément affaire de politique sociale, de politique, d'éthique, d'économie publique, affaire de la plus haute portée et en étroite connexité avec le système du droit public et privé. Rien de tout cela ne doit jamais être négligé par la science des finances (*Fin. I*, §§ 27 et suiv.)

Les deux sections qui suivent sont consacrées aux deux premières catégories de rapports notés plus haut, les autres trouveront naturellement leur place au cours des chapitres III et IV et du t. III.

## Section I

L'imposition dans ses rapports avec l'organisation de l'économie publique et le régime de la propriété et de l'acquisition.

§ 102. — Dans cet ordre d'idées il faut considérer à part la *réalisation effective* et l'*évolution* de l'imposition.

### I. — Réalisation effective de l'imposition

La réalisation effective de l'imposition est déterminée d'abord et principalement par l'organisation de l'économie publique *existante au moment considéré*, notamment en ce qui concerne la *combinaison* du système de l'économie *privée* et du système de l'économie *communautaire*. A toute organisation de l'économie publique et à toute combinaison de ces deux systèmes principaux — à côté desquels il faut encore tenir grand compte du fonctionnement du système *charitable* (1) — sont connexes une *structure déterminée* du régime juridique, en particulier du régime de la propriété pour les *moyens matériels de production* — *sol et capital* — et une *attribution déterminée* de ceux-ci comme propriété *privée* proprement dite aux organisations économiques *privées* et comme propriété *publique* aux *communautés économiques obligatoires* (Etat, commune, etc...) De là résulte l'*absence ou la présence* d'une imposition, et, dans ce dernier cas, son *étendue*; en d'autres termes, c'est ce qui détermine si les *fraîs de l'organisation économique productive* particulière que représente l'Etat ou toute autre communauté économique obligatoire comme agent de prestations, etc .. apparaîtront sous la *forme juridique d'impôts*.

(1) V. là-dessus *Grundlegung*, § 119, 147 et suiv. Les prestations charitables, par exemple celles de l'Eglise, peuvent dispenser dans une large mesure de l'assistance *publique* par des moyens *publics*, c'est-à-dire au moyen des impôts, comme le montre l'exemple de l'Eglise catholique au moyen âge et même à l'époque moderne. V. plus loin, § 105, p. 139.

Ces *frais de production* de l'Etat, de la commune, se présentent, bien entendu, dans toute organisation passée ou future, dans toute organisation imaginable de l'économie publique; ils se présenteraient également dans l'*Etat socialiste*, si celui-ci était réalisable. Ce sont par conséquent des *frais naturels* ou *d'économie publique* (*Grundlegung*, § 83) — catégorie *absolue*, *purement économique*, de la vie économique, et spécialement de l'économie financière (v plus haut, § 81, p. 107).

Mais ces frais ne se présentent *exclusivement sous forme d'impôts* que dans des *phases historiques déterminées* de l'organisation de l'économie publique, du régime juridique des moyens matériels de production et de leur mode de repartition, — à savoir quand le fonds et le sol ainsi que les capitaux matériels sont exclusivement propriété *privée* des *organisations économiques privées*, et à condition que l'organisation de l'économie publique dans la sphère économique matérielle, en ce qui touche la production des biens matériels, soit *purement d'économie privée*. Suivant qu'une économie publique déterminée répond plus ou moins à ces conditions, ainsi, par exemple, qu'il y a suivant une plus ou moins grande extension propriété publique des biens fonds et du capital (domaine ancien et moderne, établissements d'acquisition privée et branches de taxes de l'Etat et des communes), ces frais de l'économie productive d'Etat apparaissent aussi sous d'autres formes juridiques, par exemple acquêts privés provenant de rentes, etc..., taxes. C'est d'après cela que se règle ensuite l'étendue *relative* de l'imposition en proportion du revenu global de l'Etat.

L'imposition n'est donc pas une catégorie *absolue*, *purement économique* de la vie économique et de l'économie financière, mais une catégorie de *droit historique*. L'hypothèse nécessaire à l'imposition *effective*, le *principe de perception d'impôts* par les communautés économiques obligatoires, est l'*institution juridique de la propriété privée* appliquée à des *moyens matériels de production*, particulièrement au *sol*, et le *transfert accompli en fait*, totalement ou au moins principalement, du sol et du capital matériel aux *organisations économiques privées*.

## II. — Evolution de l'imposition

§ 103. — L'évolution de l'imposition est, elle aussi, principalement déterminée dans ses grands traits fondamentaux par l'évolution de l'organisation de l'économie publique, par la combinaison du système de l'économie communautaire et du système de l'économie privée et par les conditions connexes, le régime de la propriété et l'attribution de la propriété du sol et du capital aux organisations économiques privées et aux communautés économiques obligatoires. Les conditions politiques intérieures, la constitution du pays et la division par ordres, les luttes des groupements d'intérêts économiques du système de l'économie privée et les luttes sociales de classe entre possédants et non possédants dominent seulement cette évolution plutôt dans le *détail*, dans les *phases*, et favorisent ou rendent plus difficile l'évolution de l'imposition que réclament précisément les tendances évolutives de l'organisation de l'économie publique. Mais à la longue ces tendances triomphent toujours pour peu qu'un progrès survienne.

A. — Chez les peuples *primitifs*, dans l'Etat *très peu développé* et dans la phase de l'économie publique où domine l'*économie naturelle*, les impôts font entièrement ou presque entièrement défaut. Cette première époque financière peut donc être désignée sous le nom d'époque *principalement domaniale* (voir plus haut, §§ 20, 22 et suiv., p. 22 et s. et *Fin.*, I, §§ 213 et suiv., III, §§ 6, 8, 14 et suiv., 17 et suiv., 24 et suiv., 29 et suiv., avec divers exemples historiques).

B. — § 104. — L'*évolution ultérieure*, chez tous les peuples qui progressent réellement et parviennent par suite à une vie publique supérieure, surtout chez les peuples civilisés proprement dits, comme les peuples de l'Europe dans l'antiquité, au moyen âge et à l'époque moderne —, c'est d'eux et de leurs rejetons dans d'autres parties du monde, l'Amérique en première ligne, que nous nous occuperons ici exclusivement par la suite —, est la *même*, développant de plus en plus l'économie communautaire et produisant des besoins financiers toujours croissants (voir *Grundlegung*, §§ 139 et suiv.).

Il s'accomplit ainsi une *modification de l'organisation de l'économie publique* et de la *combinaison* du système de l'économie privée et du système de la *communauté économique obligatoire* qui est absolument et relativement à l'avantage de ce dernier. La *conséquence financière* de cette modification est une *élévation des besoins financiers*, et leur *couverture* devient l'*hypothèse* nécessaire pour la *réalisation* de ces transformations (voir § 106, p. 141, et encore *Grundlegung*, §§ 120, 154 et suiv., *Fin.*, I, §§ 36, 37).

Deux choses sont aussi particulièrement importantes pour le côté financier de cette situation : l'*organisation défensive* et le plus ou moins d'importance de l'*économie naturelle* ou de la gestion publique au moyen du *numéraire*.

De l'organisation défensive dépend non seulement l'*élévation* des besoins financiers, mais encore le fait que le service armé intéresse — et dans quelle mesure — ou n'intéresse pas les besoins financiers et spécialement les besoins financiers *réguliers*. Ceci ne se présente guère que pour les armées *soldées* proprement dites (soit en tout temps, soit seulement en campagne), et non pour les contingents du système féodal, etc... (sur l'évolution de l'organisation militaire et sur ses effets financiers, v. *Fin.*, III, §§ 14 et suiv.).

Dans la phase d'*économie naturelle* de l'économie publique, une intervention étendue de la communauté (Etat et commune) n'est ni un besoin ni une chose qu'on puisse réaliser d'une façon appropriée à l'état des finances. C'est seulement la gestion au moyen de *numéraire* qui devient plus tard, et à l'intérieur du système de l'économie privée et dans ses relations avec le système de l'économie communautaire, la base économique technique de la *division du travail* (voir *Grundlegung*, § 162, et plus haut, § 87, p. 114).

C. — *Influence de la centralisation et de la décentralisation dans le système de l'économie communautaire.*

§ 105. — Les traits fondamentaux typiques de l'évolution se retrouvent dans l'histoire de tous les peuples qui progressent, de tous les peuples civilisés, en particulier dans l'histoire de leur administration publique générale. Mais ils ne ressortent naturellement pas toujours avec une égale clarté, et les événements particuliers se présentent différemment, à plus d'un point de vue, suivant les époques.

et les peuples. Une distinction externe principale, importante aussi pour la matière des finances et spécialement pour l'imposition, résulte de la prédominance de tendances *centralistes* ou de tendances *décentralisatrices* dans la communauté. Dans le premier cas, les traits fondamentaux typiques de l'évolution se laissent plus facilement reconnaître. Si, au contraire, il n'y a pas formation d'un grand Etat, ou si la centralisation ne parvient pas dans l'Etat à un développement aussi accentué, ces traits ressortent moins nettement et sont moins visibles, sans qu'ils fassent pourtant défaut.

La tendance centraliste se serait davantage fait jour dès le moyen âge si la situation et la fonction alors particulièrement imposantes de l'*Eglise* et des *établissements ecclésiastiques* (couvents et autres fondations) n'avaient pas donné au *système charitable* une extension inusitée et si, par suite, une part considérable du sol et du capital nationaux n'avait pas été mise, sous la forme juridique ecclésiastiques, à la disposition de certains objectifs publics et de de biens certains besoins communs (1).

L'accroissement progressif des territoires, leur constitution en Etats proprement dits, la compression des corps locaux autonomes, la nouvelle organisation défensive et d'autres circonstances encore ont contribué à développer de plus en plus la centralisation. Les besoins financiers pour des objectifs publics ont ainsi revêtu la forme de besoins financiers de l'*Etat*. Par la formation de nouveaux Etats comme l'Italie unifiée, l'Empire allemand, cette évolution a, de nos jours encore, provoqué les mêmes phénomènes politiques et financiers que les autres Etats européens connaissaient depuis plus longtemps déjà.

Mais il subsiste encore aujourd'hui, suivant les organisations *politiques* différentes des empires et des Etats, particulièrement d'après le degré d'évolution de l'autonomie des corps locaux inférieurs, des différences dignes d'attention dans la sphère d'action des membres particuliers du système de la communauté économique obligatoire, différences d'où résultent ensuite des différences

(1) L'adoption de la Réforme a déterminé dans plusieurs pays une subite extension des interventions de l'Etat ou de la commune dans le domaine précédemment réservé à l'Eglise catholique.



correspondantes dans les besoins financiers et dans l'imposition.

D'après cela, un membre particulier de la série peut aussi bien, par suite du transfert de certaines fonctions à un autre membre, subir, au lieu de l'extension habituelle, une *restriction* de l'intervention publique et des besoins financiers qui en résultent, comme c'est le cas pour l'Etat particulier dans la formation première et dans le développement progressif d'un Etat fédéral (exemple, l'Empire allemand moderne), ou pour l'Etat dans l'organisation de l'autonomie. Mais les fonctions de l'ensemble du système de la communauté économique obligatoire s'étendent néanmoins, et avec elles les besoins financiers qu'elles manifestent. Et cela est ici la considération décisive.

D. — *Effet de l'accroissement des besoins financiers sur le mode de couverture financière et sur la nécessité de l'imposition qui en résulte.*

§ 106. — L'évolution manifestée est liée à l'hypothèse que les besoins financiers accablent à se couvrir exactement par les finances (§ 104, p. 138)

La couverture des besoins financiers est, à son tour, en étroite connexité avec l'organisation de l'économie publique, le régime de la propriété et la répartition effective du sol et du capital nationaux entre les organisations économiques privées et les communautés économiques obligatoires (v. *Fin*, I, §§ 216, 217)

La couverture financière, pour ce surplus de besoins, se trouve donc toujours principalement ou même exclusivement dans l'imposition : elle est le *principal moyen* de réaliser les objectifs de plus en plus étendus du système de la communauté économique obligatoire sous la prédominance de l'organisation d'économie purement privée dans la production matérielle et sous la prédominance connexe de l'attribution des moyens de production aux organisations économiques privées à titre de propriété privée.

L'évolution de l'imposition est donc déterminée en règle générale par deux facteurs économiques et juridiques 1° développement du système de la communauté économique obligatoire et de sa conséquence financière, l'élévation des besoins, 2° simultanément, les personnes publiques (en particulier l'Etat), sont évincées de la pro-

priété des moyens de production (du sol avant tous autres) et du domaine de la production des biens matériels. Là où se présente cette dernière situation, il est toujours inévitable, au moins à la longue, que l'extension du système économique communautaire entraîne un *accroissement de l'imposition*.

L'époque financière de l'économie fiscale à titre prédominant ou presque exclusif, caractéristique de la période moderne de gouvernement civil ou période libérale, qui a succédé à l'époque *domaniale*, est donc ainsi en étroite connexion avec le transfert du sol presque tout entier en pleine propriété aux personnes privées et avec le régime de l'exploitation industrielle presque exclusivement privée. Le formidable accroissement de l'imposition est, à ce point de vue, la conséquence du système économique individualiste et de sa base juridique.

E — *Expédients pour remplacer l'imposition.*

§ 107. — Quand, pour d'autres raisons, en particulier politiques, sociales, juridiques, l'imposition ne peut pas être accrue en proportion des besoins, et s'il y a cependant tendance au développement de l'organisation économique communautaire, l'histoire financière montre *deux expédients* employés ou bien on procure de nouveau à l'Etat, etc. . *plus de propriété* dans les moyens naturels de production, par suite l'occasion de *nouveaux acquêts privés* ou d'institutions de *branches de taxes*, ou bien on cherche à ouvrir des ressources *extraordinaires* et on traite leur produit en recette *régulière* (ordinaire).

Le premier moyen a été employé dans un cas particulièrement important et intéressant, les *régaies financières* du bas moyen âge et de la période de transition qui va du xvi<sup>e</sup> au xviii<sup>e</sup> siècle, spécialement sous la forme des *monopoles industriels* de cette dernière période, où l'on considérait l'Etat comme chargé d'assurer la prospérité publique et la police. Des tendances analogues reviennent récemment au jour çà et là sous la pression de besoins financiers croissants et en présence de difficultés particulières pour les couvrir au moyen des impôts ordinaires (projet de monopoles du tabac et de l'alcool en Allemagne, monopole de l'alcool en Suisse, monopole des allumettes en France). Le développement de *grands*

*établissements publics modernes* et d'entreprises de même caractère dans le domaine des *transports* (par exemple, chemins de fer d'Etat) et ailleurs, administrés suivant le principe de l'économie privée ou suivant le principe des taxes, est également à sa place ici, bien qu'il poursuive d'abord et surtout des objectifs d'économie publique générale, et ne poursuive qu'accessoirement des objectifs financiers, lesquels, par exemple dans les chemins de fer d'Etat ou la poste, ne peuvent cependant pas perdre leur importance. Enfin le développement systématique de toute la matière des *taxes* résulte également, pour partie, de la tendance *financière* qui s'efforce de réaliser, sans le secours de l'imposition ou seulement en partie grâce à elle, les objectifs d'économie communautaire qui ont été reconnus nécessaires.

Le second moyen, ouverture de ressources *extraordinaires*, se présente dans l'histoire financière sous deux aspects différents :

Ou bien on rejette le plus possible sur des *étrangers* les charges de l'Etat, soit sous forme de contributions, tributs, etc. levés sur des peuples d'autre part au moins nominalelement indépendants, *confédérés*, etc., soit au moyen d'une administration provinciale qui exploite les provinces incorporées à l'Etat proprement dit ; ces deux procédés se sont souvent développés en véritable *système*, particulièrement dans l'antiquité, et notamment dans l'empire romain.

Ou bien on recourt, aussi longtemps que possible, à l'*accroissement de la dette publique*, au lieu d'augmenter les impôts comme il le faudrait, c'est la méthode *moderne*, qui, dans les cas de banqueroute, réduction d'intérêt, etc..., en revient pour les dettes *extérieures* à l'ancienne méthode, rejet des charges financières intérieures sur les *étrangers*, pour les dettes *intérieures* à l'exploitation d'une partie des classes possédantes au profit de l'Etat (§ 109, p. 146).

#### 1° — *Les régales financières.*

§ 108. — D'après ce qui vient d'être exposé, la mise en *regale* sert souvent de *forme d'imposition*, et nous aurons encore plus loin à l'examiner particulièrement à ce point de vue.

Dans cette mesure, la *regale financière* ne peut pas être considérée comme un *expédient* qu'on emploie *pour éviter* l'imposition. Les avis sont du reste partagés sur la matière ; et la question se com-

plique quand les récales contiennent à la fois des éléments de *taxe* et des éléments d'*impôt* (cf. *Fin.*, I, §§ 210, 211 ; ROSCHER, *Fin.*, §§ 31, 32).

Mais il n'y a pas ici contradiction qui empêche de reconnaître un caractère économique et juridique *mixte* à l'ensemble de la recette provenant d'une récale qui est à la fois de la nature des taxes et de la nature des impôts : une *partie* du produit net est un revenu d'*économie privée* pour l'Etat en tant que sujet juridique des entreprises considérées, et constitue principalement des intérêts et des rentes provenant de capitaux et de propriétés foncières, des bénéfices industriels, et d'une manière générale des bénéfices d'entrepreneur. Dans l'institution et la conduite d'une récale financière, l'objectif plus ou moins clairement conscient est également de *transférer en même temps à l'Etat, par la mise en récale, ce revenu d'économie privée*.

Dans la mesure où les premières récales financières ne servaient en fait principalement ou exclusivement qu'à un but financier, leur développement forme la *transition de l'ancienne période sur tout domaniale à la période nouvelle où domine l'administration financière de l'Etat avec prédominance du procédé de l'impôt*.

L'influence déterminante a été le développement de l'activité publique de l'Etat, — en d'autres termes, la prédominance de l'économie communautaire, souvent à la vérité à côté des nécessités pressantes engendrées par le besoin de luxe et de représentation dans les cours princières. Le procédé des récales financières était, d'autre part, indiqué par cette circonstance que le sol, le capital et l'activité industrielle se trouvaient en grande partie entre les mains de personnes privées. Le procédé de l'imposition, sans doute employé aussi d'une façon de plus en plus conséquente à peu près simultanément avec ce développement des récales, offrait ordinairement, pour couvrir l'ensemble du surplus de besoins ainsi révélé, trop de difficultés de nature politique et technique pour pouvoir suffire par lui-même à la solution.

On recourut d'autant plus au système des récales financières, et plus tard particulièrement aux récales industrielles et aux monopoles financiers, créations qui correspondaient d'autre part à la

politique économique de tutelle, particulièrement à la politique industrielle et à la politique intérieure générale de l'Etat absolutiste qui s'implantait de plus en plus vigoureusement et de l'Etat considéré comme chargé de la prospérité publique et de la police.

Il nous suffit ici d'avoir ainsi caractérisé la position importante prise par les régales financières dans l'histoire de l'évolution des finances des peuples modernes. En s'intercalant entre la période domaniale et la période fiscale, elles réunissent en elles-mêmes des éléments empruntés à ces deux périodes, soit des éléments d'acquêt privé et des éléments d'impôt, ceux-ci de plus en plus importants par la suite. Mais elles ont toujours en même temps, même si elles servent d'abord à un but financier, une *remarquable influence sur l'organisation de l'économie publique* et sur le *régime juridique et la répartition de la propriété des moyens de production*, donc sur la *vie acquisitive privée*. Car elles constituent en même temps implicitement une tentative d'intervention, tantôt pour l'*arrêter*, tantôt pour la faire *revenir en arrière*, dans l'évolution de l'organisation économique purement privée de la production des biens matériels et dans le transfert connexe de tout le sol et de tout le capital matériel en pleine propriété privée, de toutes les rentes foncières et de tous les bénéfices d'entreprise au revenu des personnes privées. Dans cette mesure, toute régale et tout monopole financier contiennent en fait, à côté de leurs effets financiers, particulièrement de leurs effets fiscaux, « une bonne part de questions de principe » (PIERS-TORFF) intéressant l'organisation de l'économie publique et le régime juridique économique général, particulièrement le régime de la propriété, — connexion dont on a rarement tenu un compte suffisant. En d'autres termes, la mise en régale est *dans son institution* une forme de *retrait* à la propriété privée, dans l'intérêt du développement de l'économie communautaire, de moyens de production et des revenus provenant de rentes et de bénéfices industriels qui s'y rattachent, dans son *maintien*, elle devient une *réserve juridique* de la propriété de moyens de production et de revenus qui en découlent, réserve établie au profit de l'Etat et au détriment du développement de l'économie privée, donc aussi au détriment du capital privé.

2°. — *Voies extraordinaires pour couvrir des dépenses ordinaires* (§ 107, p. 142)

§ 109 — L'exécution de grandes dépenses publiques de l'Etat sans recours équivalent à l'imposition est un fait historique assez digne d'attention pour que le second des expédients indiqués plus haut, l'usage de voies et moyens extraordinaires, doive être également considéré dans la théorie financière.

La première modalité, soit essentiellement le *système du rejet des charges de l'Etat sur les étrangers*, paraît à la vérité, d'après nos conceptions politiques, morales et juridiques actuelles, généralement condamnable à peu près au même titre que par exemple l'institution de l'esclavage ou du servage. Les conséquences économiques, sociales et financières des institutions de cette nature demandent cependant à être examinées dans leur portée sans parti pris (1).

Les conséquences économiques et financières sont naturellement différentes quant au degré suivant les différents cas, mais elles sont de nature identique dans leur principe : les avantages et les charges économiques sont déplacés par voie unilatérale au profit du pays et du peuple dominants et exploitants et au détriment du pays et du peuple dominés et exploités, ce qui peut être momentanément favorable au développement général du pays et du peuple dominateurs, mais peut difficilement le demeurer dans la suite.

A la longue, il n'est en effet guère douteux en fait que les conséquences économiques, sociales et financières de ce report des frais ou charges de la communauté indigène sur l'étranger ne soient en général désavantageuses aussi pour le pays et pour le peuple qui le pratique, et que par conséquent l'imposition ne mérite la préférence. D'autre part, la base de ces relations, la supériorité de

(1) Système des tributs de l'Etat athénien, la principale ressource d'Athènes, exploitation des provinces par l'Etat romain, etc... ; contributions de guerre imposées aux vaincus au moyen âge et à l'époque moderne, administration des colonies sous forme d'exploitation au profit de la métropole, situation analogue quand un impôt n'est pas également réparti dans toutes les provinces (sur le cadastre français, v. *Fm.*, III, § 185, en Prusse, la péréquation de l'impôt foncier entre les différentes provinces ne date que de 1861).

puissance, n'est d'après les lois naturelles ni certaine ni toujours durable.

La deuxième modalité des voies et moyens extraordinaires pour couvrir sans imposition des dépenses ordinaires, l'*endettement continu* pour parer à des *déficits chroniques* même en situation normale, s'interdit d'elle-même *avec le temps*, parce qu'elle devient impraticable. Au point de vue de la science des finances et d'une politique financière rationnelle, elle est à rejeter, après ce qui a été exposé au t. I<sup>er</sup> (*Fin.*, I, §§ 65-73, 77). Cependant elle joue malheureusement dans la pratique du monde moderne, surtout de l'époque récente, un rôle qui n'est que trop grand et trop funeste, non pas, bien entendu, *continuellement* au sens propre du mot, mais pendant des périodes relativement longues.

Un tel système financier se laisse souvent appliquer d'une manière continue pendant un certain temps, soit simplement en augmentant le papier-monnaie de l'Etat ou des banques, sans faculté de remboursement et avec cours forcé, jusqu'à dépréciation irrémédiable, soit encore, avec la fâcheuse entremise spéculative des banques modernes, en augmentant la dette à intérêts.

Il faut au reste, dans les cas de cette nature, considérer la situation toute particulière où sont placés, précisément à notre époque, les Etats à population inférieure en nombre et en richesse, qui s'imposent, et sont, par l'effet de la concurrence internationale, presque contraints de s'imposer des dépenses proportionnellement plus fortes que celles des Etats à population plus nombreuse et plus riche.

Nous n'avons pas à entrer ici dans plus de détails sur l'appréciation de cette politique de dettes de l'Etat au point de vue des finances et de l'économie publique. Dans le cas particulièrement important en pratique de l'emprunt *extérieur*, les conséquences pour le pays prêteur sont analogues à celles que nous avons relevées plus haut au sujet de l'exploitation de l'étranger au moyen de tributs.

F. — *Nécessité finale de l'imposition proprement dite*

§ 110. — Tous ces expédients pour éviter l'imposition en présence d'un accroissement des besoins publics ne constituent, d'après ce

qui vient d'être dit, que des *exceptions* dans l'évolution historique des finances. On ne peut les employer que temporairement dans des circonstances particulières, ou bien, comme dans le cas des récales financières, ils passent à l'état d'imposition. Ainsi ressort toujours finalement la nécessité d'une imposition proprement dite, respectivement de l'accroissement d'une imposition déjà existante, dans le cas où on ne peut pas créer de grandes branches d'économie privée et de taxes qui procurent *directement* à l'État, à la commune, etc., des revenus provenant de propriété portant sur le sol et sur le capital et d'entreprises industrielles.

Le *développement de l'imposition*, c'est-à-dire le fait qu'il faut toujours que les impôts apparaissent, et suivant une extension toujours croissante, est en fait, par conséquent, en relation *d'effet à cause* avec la *tendance à développer le système de la communauté économique obligatoire en présence du droit de propriété privée, exclusif ou prépondérant, des organisations économiques privées sur les moyens de production* (§ 106, p. 141)

G. — *Voies et moyens du développement de l'imposition, ou constitution du système pratique des impôts et des classes d'impôts*

§ 111 — Ces voies et moyens dépendent encore d'abord de l'organisation de l'économie publique, mais tout spécialement de l'organisation du système de l'économie privée. Cette organisation est à son tour conditionnée par des facteurs juridiques, constitution du régime de la propriété privée et de l'acquisition, constitution de tout le régime juridique économique en ce qui concerne le système de l'économie privée, et est en étroite relation avec la répartition de la propriété des moyens matériels de production, sol et capital, entre les organisations économiques privées elles-mêmes. De là dépend à son tour pour une partie essentielle la répartition du revenu national entre les organisations économiques privées.

Par suite de ces connexions et relations de causalité, une *modification dans l'organisation du système de l'économie privée* est nécessairement suivie en règle générale d'une *modification du mode de l'imposition*. L'histoire de l'impôt montre le caractère général des tendances qui se manifestent ici (cela ressortira avec plus de précision du chap. IV).



Ce n'est pas seulement dans l'évolution de l'imposition en général, mais encore dans l'évolution des *classes d'impôts* qu'interviennent de plus, d'une façon plus ou moins décisive, les divisions de parti *économiques* et *sociales*. Ainsi s'élèvent dans la pratique, au sujet de certaines classes d'impôts, des *lutttes fiscales* de caractère *économique* et *social* dont chaque issue particulière impose fréquemment une empreinte caractéristique à tout le système des impôts.

Nous ne chercherons que plus tard à approfondir cette question. Les observations suivantes pourront servir d'orientation préalable.

Sous l'influence de l'évolution du système de l'économie privée et de la division du travail, des professions, de l'acquisition et de la possession qui s'y réalise, il se forme des *oppositions d'intérêts économiques entre les différents milieux de profession, d'acquisition et de possession des classes possédantes*, d'où découlent des influences relatives au choix des classes d'impôts

De là résultent, entre ces différents *ordres*, les *lutttes fiscales économiques*, qui constituent une grande partie de l'histoire fiscale des peuples. Ces lutttes ont maint point de contact avec les lutttes politiques proprement dites, poursuivies entre les différents ordres politiques (§§ 118 et suiv., p. 157 et s.) et avec les lutttes fiscales sociales, mais elles ne se confondent pas complètement avec les unes et les autres. En ce qui les concerne, il ne faut pas non plus perdre de vue l'étroite connexité avec l'organisation du système de l'économie privée, avec le régime juridique d'acquisition et de possession et la répartition du revenu et de la fortune qu'elle établit.

Plus nettement encore s'opposent souvent les uns aux autres les *intérêts des classes possédantes* et des *classes non possédantes*, opposition qui a d'habitude des conséquences toutes particulières pour le choix des classes d'impôts et pour le choix des principes d'organisation d'une classe d'impôts déterminée.

Ces oppositions d'intérêts conduisent ensuite aux lutttes fiscales *sociales* proprement dites, qui, comme il est facile de le comprendre, se présentent de nos jours avec un caractère plus aigu que jamais jusqu'ici, parce que le sentiment de classe s'est éveillé dans les classes inférieures grâce au développement de l'instruction générale, aux droits politiques, aux théories et aux agitations sociales. Ici

encore il faut maintenant se borner à rappeler que ces *lutttes*, au point de vue de l'*économie publique*, sont précisément le *produit* du *développement du système de l'économie privée*, du *régime juridique* qu'il établit et de la *répartition du revenu et de la fortune* qui s'accomplit sur cette base.

## Section II

L'imposition dans ses rapports avec la constitution politique intérieure et avec le régime politique des ordres.

### I — Etablissement de l'imposition

§ 113 (1) — L'imposition, en tant que prestation forcée de biens matériels ou de numéraire par la population à l'Etat, aux autres personnes publiques ou à leurs représentants (prince, gouvernement, autorité), reçoit sa *réglementation formelle* de la *constitution, politique intérieure*. Cette dernière expression désigne ici d'abord le rapport de droit admis entre la puissance publique et la population du pays, puis en outre la division (politique), juridiquement reconnue, de la population en *ordres*. D'après cette constitution est réglée la forme juridique sous laquelle on *établit* en général une imposition pour des *besoins publics*, mais c'est aussi de la constitution que dépend en partie la notion même de *besoin public*. La constitution est donc, après l'organisation de l'économie publique, un autre facteur décisif pour l'évolution et pour l'organisation de l'imposition, donc aussi pour l'extension de l'imposition parmi la population, pour le système des impôts et pour les classes d'impôts. A ces derniers points de vue est particulièrement importante la division constitutionnelle par ordres.

Si maintenant on cherche à ramener à des traits fondamentaux typiques l'extraordinaire diversité des situations que présente

(1) L'édition originale contient un § 112 consacré à la bibliographie du sujet traité dans cette section.

l'histoire en ce qui concerne *l'établissement* de l'imposition, on peut distinguer *trois modes principaux* suivant les constitutions politiques qui les déterminent. Mais ces modes n'apparaissent naturellement que rarement sans aucun mélange ; chacun d'eux présente plusieurs variétés ; il y a fréquemment transition de l'un à l'autre ou transformation. Mais il ressort toujours assez nettement des cas qui relèvent de chacun de ces modes principaux un *principe directeur* qui permet de faire cette classification.

On peut désigner brièvement ces trois formes juridiques d'établissement de l'imposition sous les appellations d'*infliction* (*Auflegung*) par la puissance publique, de *règlement par voie de convention* entre la puissance publique (le prince) et la population, c'est-à-dire, en règle générale, certains ordres et leurs représentants, et de *consentement constitutionnel* à la puissance publique par le peuple ou par des représentants populaires.

A — *Infliction de l'impôt.*

§ 114 — Un premier groupe de constitutions présente la population comme *dénuée de droits politiques* vis-à-vis de la puissance publique. Ici l'établissement de l'imposition s'opère unilatéralement par *infliction* (*Auflegung*) de la part de la puissance publique (de la part du prince). C'est alors que les impôts (*Steuern*) peuvent *stricto sensu* être appelés *impositions* ou *charges publiques* (*Auflagen*).

Ce fait se présente dans les Etats *despotiques*, comme plusieurs Etats de l'antiquité et les Etats asiatiques jusqu'à notre époque (Turquie) ; dans les *monarchies absolues*, comme l'empire romain dans sa dernière période et les monarchies de l'Europe moderne après leur triomphe sur les anciens ordres de l'Etat ; *partiellement*, dans le traitement des *provinces* de l'empire romain, de certaines *colonies* modernes, de certaines *classes* de la population auxquelles les constitutions par *ordres* du moyen âge et de la période suivante ne reconnaissent pas de droits politiques.

Cette *infliction* unilatérale de l'impôt entraîne facilement, par sa nature même, des dangers particuliers, dureté, exagération, injustice. L'histoire fiscale présente de nombreux exemples

des pires abus de cette nature sous l'empire de ce système d'imposition (Etats despotiques de l'Asie, particularités de l'ancien régime en France). Toutefois ces abus ne sont pas absolument la conséquence nécessaire de ce mode d'établissement de l'imposition. Là où ils ont été particulièrement criants, comme dans les Etats despotiques, dans les provinces exploitées à fond, c'est moins le mode d'établissement de l'imposition que l'état généralement defectueux du droit qui en est cause.

Dans les vastes Etats régulièrement organisés, dont la *monarchie absolue moderne* est le type, on doit même à l'imposition *infligée* plus d'un progrès, par exemple dans le sens de la *généralité* et de l'*uniformité* de l'impôt

Mais, d'autre part, les Etats *despotiques* et les *monarchies absolues*, même les monarchies *éclairées* du XVIII<sup>e</sup> siècle, ont de nouveau moins suivi, dans l'imposition *infligée*, les principes de généralité et d'uniformité, parce qu'ils étaient en contradiction avec d'autres principes politiques sur lesquels reposaient l'Etat et la constitution (exemptions en faveur des ordres privilégiés)

B — *Règlement de l'imposition par voie de convention*

§ 115. — C'est ainsi qu'on peut désigner assez exactement l'établissement de l'imposition dans les conditions constitutionnelles propres à l'Etat patrimonial, féodal et organisé par ordres, du moyen âge germano-roman. On ne saurait, à la vérité, dire qu'il n'existe alors aucun facteur de droit public de l'imposition, aucune obligation, de la part de la population ou d'ordres particuliers, à fournir des impôts (en cas de nécessité urgente, de danger public, de *détresse*; v. *Fin.*, III, § 29). On trouve, au reste, assez généralement des cas particuliers d'obligation déterminés, comme les trois cas bien connus du droit féodal (armement du fils comme chevalier, mariage des filles, rançon du seigneur prisonnier). Mais tout cela reste au second plan à côté de la conception et de l'organisation dans une certaine mesure de *droit privé* des rapports entre la puissance publique (le prince) et la population et de l'établissement de l'imposition conformément à ces idées

En résumé, point de vue contractuel du *do ut des*, nulle identité entre l'intérêt de l'Etat et l'intérêt de la population, et nulle obliga-

tion *juridique* proprement dite à fournir des impôts pour couvrir l'ensemble des besoins financiers.

L'*hypothèse politique* nécessaire pour ce mode d'établissement de l'imposition était une vie publique encore peu développée dans l'Etat, par suite peu de besoins financiers. L'*hypothèse économique et financière* était la présence d'autres recettes, provenant de domaines, etc..., de taxes, de récales, suffisantes au moins ordinairement pour le principal.

Dans le détail, les conditions sont des plus diverses ; toute la richesse du moyen âge en créations individuelles se manifeste ici encore, mais le principe est partout à peu près le même.

On trouve d'autres différences suivant les pays et les époques d'après la situation de la royauté vis-à-vis du pays et du peuple, le développement de la féodalité et la constitution de souverainetés territoriales plus ou moins indépendantes au moyen du domaine patrimonial primitif et des fiefs incorpores. Le passage au troisième mode d'établissement de l'imposition, le consentement en vertu de la constitution, s'opère en conséquence de plusieurs façons différentes. Les impôts d'empire et les impôts de pays s'imprègnent plus tôt et plus nettement du caractère d'institutions de droit public que les impôts territoriaux. Mais les premiers, notamment en Allemagne, avec la décadence du pouvoir impérial, deviennent aussi moins importants, et les impôts territoriaux, avec la constitution des souverainetés territoriales à titre indépendant, deviennent de plus en plus importants et de plus en plus fréquents, de sorte que ce *marchandage* contractuel pour accorder les impôts y devient pratiquement explicable.

§ 116. — Ce deuxième mode d'établissement de l'imposition apparaît comme particulièrement caractéristique dans les *impôts des territoires allemands*. Là se développe, en étroite connexité avec les nécessités, avec les demandes d'impôts par les princes et avec les négociations à ce sujet, la *constitution par Etats du pays*. Au début, et dans plusieurs cas particuliers jusqu'au xvii<sup>e</sup> et au xviii<sup>e</sup> siècle, on aperçoit nettement ici la situation que nous venons d'indiquer, règlement contractuel des impôts, pour l'octroi des-

quels on admet parfois, mais d'une façon très indéterminée, une sorte d'obligation de droit public.

Ce n'est qu'avec la décadence toujours croissante de l'Empire et avec le transfert des fonctions de l'Etat de l'Empire aux territoires, plus encore avec l'inévitable extension de l'intervention publique qui est la conséquence de l'évolution poursuivie du <sup>xv</sup><sup>e</sup> au <sup>xvii</sup><sup>e</sup> siècle et notamment à partir du milieu de celui-ci (après la guerre de Trente ans) et qui accroît extraordinairement les besoins financiers, ce n'est qu'alors que dans l'imposition le facteur de droit public prend le pas sur le facteur de droit privé. C'est alors que le troisième mode d'établissement de l'imposition se fait jour.

Dans plusieurs points particuliers, souvent variables au reste suivant les territoires et les époques, de l'ancienne constitution par Etats du pays, l'établissement de l'imposition revêt souvent un caractère particulièrement marqué de négociation analogue à celles qui préparent les contrats de droit privé.

Ainsi chaque ordre accorde une certaine somme d'impôt pour son propre compte, la majorité de deux curies contre une n'importe pas le vote, les ordres négocient entre eux pour assumer la charge suivant une proportion déterminée, etc...

C'est d'habitude pour des *tailles* (*Schatzungen*) ou pour des impôts *directs*, impôts personnels, impôts sur le revenu, sur la fortune, sur la propriété foncière, que la coopération des ordres est indispensable. Pour plusieurs impôts de consommation *indirects* au sens de ce mot dans la science financière moderne, notamment pour les différentes catégories de douanes, qui sont soit plutôt des taxes, soit plutôt des impôts, soit l'un et l'autre à la fois, le pouvoir propre du souverain territorial allait plus loin ; on faisait découler le droit d'imposer ces redevances d'une concession impériale ou des droits généraux de souveraineté du prince.

Cependant, au moins pour les impôts de consommation indirects et généraux, y compris ceux qui étaient levés dans le territoire même, comme les impôts généraux sur les boissons et les *Ziesen* (*accises* ; sur cette appellation, v. *Fin.*, III, § 71), déjà assez fréquents depuis le <sup>xv</sup><sup>e</sup> et le <sup>xvi</sup><sup>e</sup> siècles et très répandus au <sup>xvii</sup><sup>e</sup>, sur diverses denrées, sur divers objets du trafic ordinaire des

marchés et sur diverses marchandises de commerce, il y a, en principe, et, particulièrement au début, également en fait, octroi par les ordres. Mais, souvent de meilleure heure et plus complètement qu'en matière d'impôts directs, particulièrement après la guerre de Trente ans, la souveraineté territoriale s'est affranchie de la coopération des ordres pour établir ces impôts ; c'est une raison de plus pour que les impôts indirects de consommation se soient ultérieurement développés dans une proportion supérieure.

C. — *Consentement de l'impôt en vertu de la Constitution.*

§ 117. — Nous désignons ainsi l'établissement de l'imposition quand la population est personnellement et politiquement libre et a le droit, même si elle ne peut l'exercer, comme c'est ordinairement le cas, que par l'intermédiaire de corps représentatifs à organisation variable, de régler l'organisation des impôts à titre indépendant, avec ou sans coopération de la puissance publique, mais quand, d'autre part, en cas de nécessité, on admet, et on considère à proprement parler comme allant de soi, une *obligation de droit public* à consentir l'impôt, la constatation du cas de nécessité lui-même étant également remise à la décision de la population ou de la représentation populaire.

L'hypothèse nécessaire pour ce mode d'établissement de l'imposition est l'*identité*, reconnue par la conscience populaire et sanctionnée par le droit public, de l'*intérêt de l'Etat* et de l'*intérêt du peuple* et l'idée d'*obligation à l'impôt* qui en résulte. L'imposition apparaît ici comme une condition nécessaire pour la réalisation des objectifs de l'Etat, et avec eux des tâches vitales du peuple elles-mêmes. Dans l'imposition le peuple se crée et se donne ainsi ses conditions propres de vie et de prospérité. C'est précisément en cela que réside le fondement d'une obligation de droit public à consentir les impôts une fois reconnus nécessaires, et qu'est illicite — et à proprement parler dénué de sens — tout droit proprement dit de *refuser* l'impôt, du moins dans tout autre sens qu'en un sens purement *formel*. Le consentement constitutionnel est le mode d'établissement de l'imposition des peuples civilisés libres à vie publique, particulièrement à vie d'Etat, développée ou au moins en voie de développement. Ses modalités spéciales diffèrent suivant

les modalités de la constitution politique. Mais l'idée que l'imposition est une condition librement reconnue de la vie de l'Etat, non pour elle-même, mais pour la vie du peuple, et qu'elle constitue *pour cette raison* une obligation de droit public du peuple envers l'Etat, cette idée perce visiblement partout.

Dans une conception exacte de l'impôt au point de vue de la science des finances, le droit pour le peuple, respectivement pour ses représentants, de consentir l'impôt et de coopérer à son établissement, à sa réglementation, doit de plus s'entendre de *toutes les catégories de redevances qui tombent sous cette designation*, donc notamment non seulement, comme ç'a été souvent le cas autrefois, des impôts *directs*, mais encore des divers impôts *indirects*, par exemple des *droits de douane*, qui, dans l'ancienne conception juridique, ne relevaient pas du droit d'imposition, mais ressortissaient au fisc ou domaine privé (*Kammergut*), de *taxes* et de *récales financières*, auxquelles s'appliquent pour l'ensemble les mêmes considérations.

En principe, il n'y a aucune distinction à faire suivant que le peuple tout entier consent l'impôt directement, comme c'est parfois le cas dans les démocraties pures, ou que ce droit constitutionnel, comme toute coopération à la législation, est exercé par des représentants, ni suivant que la souveraineté du peuple est reconnue dans son sens plein et entier (Suisse, Belgique, France) ou que la puissance publique est à l'état de facteur indépendant à côté du peuple ou de la représentation populaire; ni suivant que la constitution est republicaine ou monarchique (monarchie constitutionnelle); peu importe encore que la constitution reconnaisse des *ordres* et que le peuple tout entier soit lié par la décision de parties du peuple, par exemple des ordres politiquement privilégiés, ou de représentations populaires formées sur la base d'un cens électoral reposant sur la fortune ou sur l'imposition. Dans tous ces cas, depuis l'ancienne constitution par Etats du pays, avec son développement ultérieur du droit de consentir l'impôt, jusqu'aux constitutions modernes à élections directes par l'ensemble de la population et jusqu'au *referendum* suisse, l'idée directrice est que l'imposition constitue un intérêt de l'Etat *parce qu'elle* est un intérêt du peuple et constitue pour cette raison une obligation géné-



rale. Cette idée se fait jour dès les anciennes constitutions allemandes par Etats du pays, malgré les difficultés que présente la complication toute particulière des relations politiques, malgré toutes les réserves au moyen desquelles les ordres cherchent à maintenir le point de vue antérieur de l'octroi *volontaire*.

« Le triomphe de l'idée d'*obligation à l'impôt* est un énorme progrès moral et intellectuel. Quelle abstraction, concéder à un être impersonnel, sans aucun règlement précis dans le détail, une participation volontaire (?) à tout le revenu des citoyens de l'Etat ! Quelle confiance morale, quelle organisation compliquée cela suppose ! Il n'est pas étonnant que les peuples se soient, durant des siècles, révoltés contre cette idée, qu'ils ne l'aient pas encore entièrement saisie aujourd'hui, loin de là, et que par conséquent ils doivent encore si souvent s'administrer avec les moyens financiers et les modalités financières d'autrefois » (1)

Il n'est pas nécessaire d'exposer longuement pourquoi le consentement constitutionnel apparaît comme le mode d'établissement de l'imposition le mieux approprié à nos Etats civilisés et fondés sur le droit. La science des finances doit aussi faire ressortir que ce procédé offre la garantie relativement la plus sûre du bon ordre dans la gestion des affaires de l'Etat et d'une réalisation équitable de l'imposition, plus que, même dans les meilleures monarchies absolues, le procédé de l'*infliction*.

## II. — L'imposition et la division de la population en ordres.

§ 118 — L'expression *division en ordres* est prise ici *lato sensu* et comprend ainsi et la *condition personnelle*, non-liberté à ses différents degrés ou liberté, et la *condition politique* des personnes libres. A ce dernier point de vue, il faut distinguer les différents *ordres privilégiés* du *reste* de la population, et distinguer particulièrement des autres classes de la population les ordres qui ont *seuls à intervenir* dans l'imposition.

(1) G. SCHMOLLER, dans *Jahrbuch des Deutschen Reichs*, 1877, p. 112. Cf. pour l'ensemble de la question la conclusion de cette étude, p. 104-114

A. — Les individus *non libres* au sens *plein et entier* du mot, les *esclaves*, comme dénués de personnalité et incapables de posséder, ne sont pas directement redevables d'impôts. Mais leur maître peut avoir, comme la pratique le montre, à payer pour eux des impôts particuliers, suivant leur nombre et leur espèce.

B — Les personnes *non libres à un degré moindre*, les *serfs* (*Leibeigene*), vilains, manants, etc. (*Horige, Schollenpflichtige*, etc..) peuvent en même temps être tenus pour sujets vis-à-vis de la puissance publique et lui être directement redevables d'impôts. Quand ils sont établis sur le sol du seigneur terrien et tenus envers lui à des services et à des redevances foncières pour la terre qui leur est abandonnée, ils ne sont soumis d'habitude qu'indirectement à l'imposition publique. Elle frappe d'abord le seigneur terrien comme tel, et celui-ci répartit ensuite la charge entre ses serfs ou élève dans ce but leurs redevances.

C. — Parmi les *personnes libres* il faut distinguer les *nationaux*, citoyens ou sujets, des *étrangers*. L'obligation fiscale, en tant qu'obligation *civique*, ne frappe d'abord que les premiers. Mais, sous forme de sauvegardes (*Schutzgelder*) et autres redevances analogues, on étend volontiers l'imposition aux étrangers, dès que cela présente un intérêt pratique d'après la situation de fait, soit avant tout d'après leur nombre et leur aisance, par exemple dans la Grèce antique. Dans le cours de l'évolution moderne des impôts, l'imposition des étrangers s'est développée de plus en plus généralement et complètement, comme nous le montrerons plus loin en exposant le principe de la généralité de l'imposition (§§ 165 et suiv.).

D — § 119. — Le point pour nous le plus important à considérer est encore ici l'*Etat médiéval constitué par ordres* et sa continuation dans les formes de transition jusqu'à l'époque présente, spécialement dans les *territoires allemands*.

Ici se présente l'opposition, importante en pratique aussi pour la matière des impôts, entre les ordres pourvus du droit de consentir l'impôt, — ordinairement, mais pas toujours, les trois ordres bien connus, prélats, chevaliers et villes, parfois quatre, avec les paysans pour quatrième ordre, comme en Tirol, — et les personnes subor-

données a ces ordres (*Hintersassen*), principalement leurs paysans, puis les *Kammerbauern* des domaines du souverain territorial et parfois d'autres *hommes libres*, corps de paysans (*Bauerschaften*), etc .., généralement non représentés dans les Etats du pays. Ces hommes libres, particulièrement les corps de paysans entièrement libres, ne pouvaient pas être imposés arbitrairement (par exemple, dans le Holstein).

On rencontre une situation quelque peu analogue dans le droit d'un peuple à consentir l'impôt non seulement pour lui-même, mais encore pour des pays soumis (exemples, dans les Etats antiques), pour des colonies, etc... (par exemple, les *seigneuries communes* dans la Suisse d'autrefois).

Les anciennes constitutions politiques par ordres ont elles-mêmes, en règle générale, une *base économique* : elles reposent en partie sur des conditions économiques telles que des différences de mode et d'étendue dans la possession et dans l'acquisition et des institutions corrélatives du droit économique, du régime juridique de la propriété et de l'acquisition. Et réciproquement la constitution politique par ordres conduit à son tour à la diversité économique des professions et, par suite, à la divergence des intérêts économiques.

Les trois ordres de l'Etat, dans les anciennes constitutions, ont seuls en général le droit de consentir l'impôt ; ils sont, par conséquent, les principaux représentants des *classes possédantes* de l'époque ; ils constituent notamment la partie de ces classes la plus riche et la plus indépendante à tous les points de vue. Les deux premiers ordres représentent principalement l'intérêt de la propriété rurale, spécialement l'intérêt de la grande propriété et de la production rurale des matières premières ; le tiers ordre représente principalement l'intérêt du capital mobilier, de la mise en œuvre des matières premières et du commerce.

Les ordres dépourvus du droit de consentir l'impôt sont donc les principaux représentants de la classe *non-possédante* ou de la partie la moins fortunée et la plus dépendante de la classe possédante de l'époque.

L'opposition entre les classes *possédantes* et les classes *non-possédantes*, soit entre celles qui vivent surtout de revenus de rentes

et celles qui vivent surtout de salaires de travail, est la base proprement dite de l'*opposition des classes sociales*. Mais cette opposition ne se présente qu'exceptionnellement à ce titre dans l'ancienne constitution de l'Etat par ordres ainsi que dans le domaine de l'imposition. Il ne faut pas perdre de vue que cette opposition *sociale*, comme l'opposition des intérêts économiques de profession et d'acquisition, l'opposition entre la propriété foncière rurale et le capital urbain, existe déjà, quoique dissimulée derrière l'opposition *politique* qui domine encore presque exclusivement l'époque. Les luttes fiscales ont donc encore à peine une teinte *sociale*, ainsi par exemple celles qui touchent aux charges foncières, etc... , elles ne présentent pas encore bien nettement le caractère d'une lutte d'intérêts économiques entre la ville et la campagne, entre la propriété foncière et le capital mobilier, entre la production et la mise en œuvre des matières premières, elles ont au contraire principalement un caractère *politique*. Elles tournent autour de la question de savoir si des impôts demandés par le gouvernement seront établis, et comment, une fois établis, ils seront répartis entre les ordres privilégiés. Ceux-ci cherchent alors à se renvoyer la charge de l'un à l'autre, ce qui fait déjà ressortir davantage les oppositions d'intérêts économiques. Au reste, il s'agit pour tous les trois ordres, notamment pour les deux premiers, prélats et chevaliers, comme d'une chose allant de soi, de rejeter le plus possible l'impôt consenti par l'ordre sur ses sujets, sur ses subordonnés, sur les paysans, etc...

L'imposition, dans l'Etat constitué par ordres, a donc néanmoins déjà un important *effet social-politique* par le fait qu'elle charge particulièrement les classes qui ne possèdent rien ou qui possèdent peu et qu'elle ménage relativement les classes possédantes.

Dans cette période de l'histoire des impôts, il n'y a donc principalement tendance qu'à mieux réaliser entre les ordres privilégiés les principes d'équité, c'est-à-dire la *généralité* et l'*uniformité* de l'imposition : si un ordre contribue, les autres doivent contribuer aussi, et autant que possible suivant une juste proportion, pour l'établissement de laquelle on tient cependant toujours grand compte de la tradition.

A l'époque suivante (monarchie absolue), on cherche déjà à réaligner ces deux principes d'équité d'une façon plus *individualiste*, c'est-à-dire en les appliquant au *contribuable isolé*, — ainsi dans les réformes de l'impôt foncier au XVIII<sup>e</sup> siècle, — tout en maintenant presque toujours les privilèges fiscaux, parfois seulement un peu restreints.

Aux époques moderne et contemporaine, à ce qu'on peut appeler l'époque *sociale* de l'imposition, on s'efforce d'obtenir l'exacte proportionnalité de l'impôt en tenant compte de la *capacité individuelle de prestation* qui dépend à la fois de la *possession*, de la *nature* de l'*acquisition* et de l'importance de l'une et de l'autre. C'est donc en partie d'après ce point de vue qu'on apprécie maintenant les impôts existants dans leurs effets et les propositions de réformes en matière d'impôts, — point de vue qui fait encore défaut dans l'État constitué par ordres (§§ 156 et suiv.)

E — *Exemptions d'impôt* comme conséquence de la condition par ordre

§ 120 — La répartition de la population en ordres a souvent été la cause d'exemptions d'impôt pour certains ordres, par suite pour leurs membres, exemptions qui s'appliquent soit à toute l'imposition, soit à certaines catégories d'impôts.

Il faut ici tout d'abord considérer le cas où le citoyen *jouissant de la liberté pleine et entière* demeure au moins exempt des redevances *personnelles directes*, c'est-à-dire de celles qui s'attachent à la *personne en tant que telle* (Grèce, Rome dans l'antiquité, au moyen âge, particulièrement en Allemagne, cf. *Fin*, III, §§ 6, 9, 15)

Une deuxième catégorie d'exemptions d'impôt s'applique aux ordres *privilegiés* de la population libre. Elles jouent un rôle important dans l'État féodal et patrimonial constitué par ordres au bas moyen âge et dans l'organisation de l'État qui en est issue et qui s'est développée de la période de transition à l'époque contemporaine. Mais il faut ici observer des distinctions suivant l'origine juridique et la portée économique de ces exemptions.

1°. — L'exemption d'impôt peut être, dès le principe, une exemption de l'ordre, *en tant que tel* et une *exemption véritable*

(réelle), à laquelle ne correspond aucune autre prestation économiquement mesurable de l'ordre ou de la personne qui y appartient, — cas plutôt exceptionnel même dans l'Etat constitué par ordres, exemples l'exemption personnelle du clergé dès la période chrétienne de l'empire romain, les franchises des chevaliers, des clercs et des gens de leur maison dans l'empire germanique du moyen âge (Miroir de Saxe)

2°. — L'exemption d'impôt peut n'être qu'apparente (*nominale*), étant accordée à titre de *compensation pour des services publics à rendre d'autre part*

C'est le cas le plus important en pratique : exemption des chevaliers en échange du service militaire, justifiée dans la mesure où ce service constitue une véritable charge ; à l'époque moderne, exemptions ou modérations d'impôts en faveur de certains fonctionnaires de l'Etat, d'après la loi militaire de l'empire allemand du 2 mai 1874, exemption pour la solde des sous-officiers et soldats de l'armée active, de tous les militaires de l'armée active en cas de mobilisation.

3°. — Une exemption d'impôt de l'espèce précédente peut devenir *réelle* en tout ou en partie quand la prestation publique corrélative qui la justifiait est supprimée ou tombe en désuétude pour le tout ou par partie : ainsi pour l'exemption des chevaliers, devenue avec la nouvelle organisation militaire un simple privilège personnel sans contre-partie (sur les détails relatifs à la suppression de ce privilège en Allemagne, v. *Fin.*, III, § 114).

Au reste, une exemption autrefois apparente peut dans certains cas, même si la prestation corrélative subsiste, devenir réelle au moins pour partie : ainsi quand cette prestation est immuable tandis que l'imposition qui y correspondait originellement s'élève de plus en plus. Cette évolution s'est présentée déjà d'une façon assez générale au xvi<sup>e</sup> et au xvii<sup>e</sup> siècles, et elle a eu pour effet de transformer, dès cette époque, en exemption réelle pour partie l'exemption accordée pour le service armé des chevaliers, même avant que ce service cessât entièrement d'être rendu.

Dans l'Etat moderne on a de plus en plus généralement *aboli* les anciens privilèges personnels des ordres en matière d'impôts et les

autres exemptions réelles d'impôt, et on n'en a *par principe point accordé à nouveau*, — conséquence du principe politique de l'*égalité civique dans l'Etat*, qui triomphe dans l'imposition avec les deux *desiderata* d'*équité* : généralité, et uniformité de l'impôt. En traitant spécialement du principe de généralité, nous aurons à revenir sur les exemptions d'impôt (§ 166). Même les exemptions apparentes ou nominales, qui ne sont pas par elles-mêmes en contradiction avec le *desideratum* de la généralité de l'impôt, rencontrent en général, pour des raisons politiques, de technique fiscale et économiques, un accueil défavorable à l'époque actuelle, de sorte qu'elles aussi disparaissent de plus en plus (suppression des franchises postales personnelles, suppression ou restriction des exemptions d'impôt en faveur des fonctionnaires, etc...).

F. — *Disparition des luttes politiques au sujet de l'impôt et avènement des luttes économiques et sociales.*

§ 121. — Les mesures voulues qui favorisaient directement des ordres personnellement et politiquement privilégiés sont presque complètement tombées en général dans les Etats actuels, chez les peuples civilisés modernes, et avec elles aussi tout ce qui pouvait en subsister dans le droit fiscal. A cet égard, le principe de la généralité et de l'uniformité est réalisé pour l'essentiel. On a ainsi détruit l'influence, autrefois considérable, de l'état personnel et de la situation politique par ordres sur l'imposition et spécialement sur la répartition des charges fiscales, et fait triompher le principe de l'égalité civique de tous les ressortissants de l'Etat, ici comme dans la plupart des relations politiques. Une ère importante de l'histoire des impôts est fermée.

C'est alors que les luttes *économiques* et les luttes *sociales* au sujet de l'impôt commencent d'autant plus à passer au premier plan.

L'imposition existante et tout nouveau projet d'impôt sont donc maintenant appréciés avec un intérêt passionné par les groupements d'intérêts économiques et par les partis sociaux au point de vue de leur accord *de fait* avec le principe juridique de la généralité et de l'uniformité de l'imposition. Dans les controverses théoriques comme dans les luttes de la pratique, c'est la discus-

sion sur les *classes* d'impôts, directs ou indirects, sur le revenu et sur la consommation, catégories diverses d'impôts sur le produit, etc., et sur les *taux*, qui passe de plus en plus nettement au premier plan. Car ce sont ces différentes classes d'impôts qui réalisent véritablement l'imposition. Eviter ensuite, dans leur organisation, les atteintes au principe de généralité et d'uniformité, tel est le problème pratique dont la solution exacte est si difficile et prête tant à la controverse, même quand on a pleinement admis ces *desiderata* d'équité.

Nous sommes maintenant, dans la théorie comme dans la pratique, encore en plein milieu de ces luttes. Ce sont jusqu'à présent encore principalement les différends entre les *groupements d'intérêts économiques* des classes possédantes elles-mêmes — sorte de querelles domestiques entre celles-ci — qui caractérisent la lutte. oppositions d'intérêts entre la ville et la campagne, entre la propriété foncière et le capital mobilier, etc..., telles que nous les avons esquissées plus haut (§ 111, p. 148-150).

Mais il ne manque pas de signes avant-coureurs pour montrer dès à présent que ces questions cederont de plus en plus et bientôt le pas aux *problèmes sociaux proprement dits* en matière d'impôts qui se lient au choix entre l'imposition directe du revenu et l'imposition indirecte de la consommation et qui touchent à la proportionnalité ou à la progressivité du taux, à l'imposition égale ou à la surimposition du revenu des capitaux, de la fortune, des héritages, des gains fortuits à côté de l'imposition générale du revenu : la *question sociale* demande à être posée et à être résolue également dans le domaine des impôts. L'ère proprement *sociale* de l'imposition commence.



## CHAPITRE III

### PRINCIPES SUPÉRIEURS DE L'IMPOSITION

#### Introduction

I — *Portée des principes supérieurs de l'imposition.*

§ 124 (1). — Comme fil conducteur pour l'organisation de l'imposition, la science des finances doit poser une série de *principes supérieurs* qui deviennent ensuite des *desiderata pratiques* de la *politique* et de la *technique fiscales*. Elle doit à cet effet considérer un *double point de vue*, d'abord les *besoins de l'économie financière*, les besoins de l'Etat comme ceux des autres personnes publiques (communes, etc...), puis la *population* à imposer. Elle doit donc déduire ces principes supérieurs en première ligne de l'essence de l'économie financière (besoins pressants, reconnus en faisant passer avant tout l'intérêt de la *collectivité*), en seconde ligne des *effets* de l'imposition sur la population.

Mais ces principes ne peuvent pas toujours, même en théorie, être posés en principes absolus. Plusieurs d'entre eux sont, au contraire, essentiellement de nature *relative suivant le temps et le lieu*, ils sont connexes à des conditions données de civilisation, d'économie publique et de technique, aux conceptions admises par le peuple à une époque donnée et à l'état de la conscience juridique et du droit public ; ils varient par conséquent avec ces facteurs : en

(1) Les §§ 122 et 123 de l'édition originale allemande contiennent une bibliographie étendue, mais vieillie, avec résumé et discussion des principales opinions émises sur la matière.

un mot, ce ne sont pas, pour le tout, des catégories *purement logiques*, mais des catégories *historiques*. C'est ce dont la science n'a pas toujours assez tenu compte.

En outre, ce n'est pas un principe isolé qui peut être déterminant par lui-même et séparé des autres, il faut, au contraire, considérer les différents principes ensemble pour un même problème d'imposition. Par la même s'ensuit généralement la nécessité de modifier dans son application un principe isolé. La théorie elle-même doit en tenir compte et admettre tout d'abord le caractère licite de ces modifications comme quelque chose d'*inévitabile*, quitte à en démontrer la nécessité pour chaque espèce concrète. Il en résulte à nouveau que les principes supérieurs de l'imposition n'ont le plus souvent qu'une portée *relative*. Ici encore la science des finances ne s'est pas toujours mise en garde contre un *absolutisme* excessif dans ses *desiderata* elle est devenue *doctrinaire* et a complètement perdu par là l'influence qu'elle peut et doit avoir sur la pratique.

Les principes isolés découlent de la nature du sujet et des effets notoires des impôts au point de ne jamais pouvoir être complètement négligés dans la pratique fiscale, même longtemps avant qu'ils ne soient formulés théoriquement. Le progrès n'a donc consisté qu'à déduire ces principes comme fil conducteur exprès de la pratique et à s'efforcer de suivre de plus près ce fil conducteur. Le développement de la théorie financière a conduit à formuler ces principes plus exactement, à leur donner un fondement plus solide, à les déterminer avec plus de précision, à saisir plus à fond leur substance intime : aller toujours plus loin dans ce sens, telle est la tâche de la science qui progresse.

Ainsi ces principes sont devenus et deviennent de plus en plus propres à servir de guide à la pratique. La pratique existante, donc notamment la législation fiscale en vigueur et ses effets sur la population, doit être appréciée à leur lumière.

Les principes eux-mêmes doivent toujours être appréciés, à leur tour, d'après leur *vérification expérimentale* et d'après leur *possibilité de réalisation pratique*. C'est seulement ainsi que peuvent s'opérer les actions et réactions si profitables entre la science et

la pratique, et qu'on peut atteindre dans la mesure du possible le but d'une science qui précisément ici, en posant des principes supérieurs de l'imposition, travaille *pour la pratique*, et tel est en effet le *second* but de la science des finances (*Fin.*, I, § 12) En présence des exigences, découlant des principes isolés, qui se croisent souvent dans la pratique, et de l'importance des résistances qu'il faut surmonter dans la vie, il faut en outre que la science restreigne ses prétentions à réaliser ses *desiderata* elle ne peut poser les principes que comme un *but* dont on doit *se rapprocher le plus possible dans la pratique*. Jusqu'à quel point on peut y réussir, cela dépend souvent non pas de facteurs financiers, comme par exemple l'organisation des impôts, les classes d'impôts, le mode de levée, etc .., mais, de nouveau, de *conditions données de technique, d'économie publique, de civilisation et de droit*.

Ces concessions ne font pas perdre leur valeur aux principes supérieurs de la science des finances en matière d'impôts et ne conduisent naturellement pas davantage à sanctionner un *principe* qui consisterait à admettre qu'il n'y a pas d'inconvénient à s'écarter de ces points directeurs parce que cela est souvent inévitable. Mieux vaut dire simplement qu'il faut tenir compte des conditions données que présente la vie comme d'un facteur qui a toujours une influence et peut parfois être décisif. C'est ce que n'a pas non plus toujours suffisamment fait la science des finances, et spécialement la théorie des impôts.

C'est ainsi que la théorie doit incontestablement, en face de la pratique, se tenir en garde contre le doctrinarisme de principes et de *desiderata* absolus. Sinon elle perd son influence sur la pratique, et fiscalisme et routine en se vissent d'autant plus. Mais la pratique, en négligeant sans nécessité les principes supérieurs de l'impôt, aggrave ses tâches propres et s'abaisse à une vulgaire routine. « Proclamer la théorie superflue, c'est avoir la présomption qu'on n'a pas besoin de savoir ce qu'on dit quand on parle, ni ce qu'on fait quand on agit » (ROYER-COLLARD)

II. — *Les principes et le système des impôts.*

§ 123. — Les principes supérieurs en matière d'impôts doivent guider la politique fiscale pratique notamment pour le *chow*

*des impôts particuliers et pour l'établissement de tout le système des impôts.* Il faut examiner chaque impôt à la lumière de ces principes et choisir autant que possible celui qui, dans les circonstances données, offre les plus grandes chances de répondre le mieux aux *desiderata* à présenter en conséquence, ou — ce dont on n'est que trop souvent obligé de se contenter — d'y être le moins opposé.

En raison de la *diversité* de ces *desiderata* et de la *difficulté pratique* de les concilier ensemble, il apparaît immédiatement qu'un *impôt unique* ne peut convenir à satisfaire l'ensemble des besoins fiscaux, qu'au contraire il vaut mieux recourir à une combinaison opportune de plusieurs impôts de nature différente, soit à un système d'impôts proprement dit, avec l'idée directrice qu'on approchera ainsi le but, réaliser dans la mesure du possible les *desiderata* déterminants.

La théorie devra ensuite, et à bon droit, indiquer et réclamer d'autres améliorations, et la pratique rationnelle n'en contestera pas la légitimité. Cependant la théorie doit tenir compte ici de deux sortes d'objections que la pratique élève fréquemment.

D'abord l'imposition, dans son organisation originale, peut être très défectueuse et se trouver en opposition avec de justes et importants *desiderata*. Mais la *longue possession d'état* aura cependant peut-être remédié ici à beaucoup de défauts. On se sera habitué à l'imposition, et cela fait beaucoup. Il se peut aussi qu'*effectivement*, notamment grâce à la *répercussion*, il y ait eu compensation, suffisante dans une certaine mesure, du défaut d'uniformité originale, ou bien il en est ainsi dans la *presumption*, aux yeux des intéressés, ce qui rassure aussi l'opinion publique et — chose psychologiquement compréhensible — suffit aussi fréquemment. On hésitera donc souvent à bon droit dans la pratique à ébranler un système d'impôts qui existe depuis longtemps, à moins de raisons très importantes comme la pression croissante des besoins financiers.

D'autre part, même les meilleurs impôts nouveaux, quand bien même ils ne devraient pas élever le montant total des impôts, mais

seulement le *répartir autrement*, entraînent inévitablement de *nouvelles perturbations*, une *nouvelle charge*.

C'est ainsi qu'il faut encore prêcher la circonspection à la théorie quand elle réclame des réformes pour mieux réaliser l'application des principes supérieurs de l'impôt.

De là résulte encore le caractère *purement relatif* de la justesse de la thèse si souvent présentée : *tout impôt ancien est bon, tout impôt nouveau est mauvais*, — thèse dont on a souvent abusé dans la pratique en donnant trop de poids à la *repercussion*, mais qui contient cependant une substance digne d'attention.

Il ressort encore de ce qui précède une leçon pour la science des finances : c'est qu'il ne faut pas surfaire doctrinairement la portée pratique de plus d'un principe supérieur de l'imposition parfaitement juste en soi, et cela précisément parce qu'il est trop difficile d'en réaliser l'application en matière d'impôts.

### III. — *Vue d'ensemble des principes.*

§ 126. — Les principes supérieurs de l'imposition, *desiderata* pratiques de la politique fiscale, qui seront exposés dans les sections suivantes, sont au nombre de *neuf* et forment *quatre* groupes d'après les points de vue qui les déterminent. Les expressions techniques adoptées pour les désigner seront expliquées dans les sections qui traitent respectivement de chaque groupe.

#### I. — Principes de *politique financière*

1° — *Suffisance* de l'imposition.

2° — *Elasticité* de l'imposition.

#### II — Principes d'*économie publique* :

3° — *Choix de bonnes sources d'impôts*, c'est-à-dire en particulier discussion de la question de savoir si l'imposition *ne* doit puiser *que* dans le *revenu* des particuliers et de la population, ou si elle peut *également* puiser dans leur *fortune*, respectivement dans leur *capital*, puis s'il faut distinguer ici, et si oui, comment, le point de vue de l'*économie publique* et le point de vue de l'*économie privée*

4° — *Choix des classes d'impôts* en tenant compte des *effets* de l'imposition et des différentes classes d'impôts sur *ceux qui payent l'impôt* et examen général de ce qu'on appelle la *repercussion* des impôts.

## III. — Principes d'équité ou d'équitable répartition des impôts :

5° — Généralité et

6° — Uniformité de l'imposition.

## IV. — Principes d'administration fiscale (ou principes de logique en matière d'imposition) :

7° — Fixité de l'imposition.

8° — Commodité de l'imposition.

9° — Tendence à réduire le plus possible les frais de levée des impôts.

Les principes de politique financière découlent des besoins de l'économie financière. On n'a pas l'habitude de les ranger au nombre des principes de l'imposition, mais il est juste et absolument nécessaire de le faire, leur place est même *en tête*, notamment *avant* les principes d'équité. Ordinairement la science financière ne s'est occupée à cette place que des principes d'équité et des principes d'administration fiscale. Ils répondaient, pour l'essentiel, aux règles posées en matière d'impôts par ADAM SMITH (§ 122). Les principes d'équité sont des bases pour l'équitable répartition de la charge des impôts sur la population. Les principes d'économie publique, eux aussi, se rapportent pour partie au problème de l'exacte répartition des impôts entre les divers imposés. Mais ils touchent en outre, — ce qui est encore plus important, car il s'agit ici d'intérêts de la *collectivité* et non plus seulement d'intérêts des particuliers, — à des questions fondamentales concernant les rapports de l'imposition avec l'économie publique. Les principes d'administration fiscale découlent de la notion et du but de l'imposition et contribuent à donner le fil conducteur à travers les questions que soulève son organisation et son application.

Les principes sus-énoncés ont en partie le caractère d'*axiomes*, particulièrement les trois principes de fixité, de commodité et de tendance à réduire le plus possible les frais de levée, c'est-à-dire qu'ils sont donnés à proprement parler par la définition et la nature mêmes de l'imposition, comme une conséquence qui va de soi, sans qu'il soit besoin de les justifier autrement. Ceci ne s'applique pas sans conditions aux deux principes de généralité

et d'uniformité, parce que les opinions sur ce qui est ici *équitable* ne sont pas absolues, communes à toute l'humanité, mais *variables* suivant le *temps* et le *lieu*, changeantes avec la civilisation et les conditions juridiques du peuple considéré. Mais, pour l'ère présente de liberté personnelle et d'égalité *civique* (politique) et pour la conscience publique qui s'y manifeste, ces deux principes, eux aussi, revêtent le caractère d'axiomes donnés avec la conception même de la liberté et de l'égalité personnelles et politiques. Ils ont, par suite, été admis lors de l'avènement de l'ère *civique libérale*, immédiatement dans la théorie (ADAM SMITH), peu à peu et de plus en plus généralement et nettement dans la pratique.

Poser et formuler ces principes axiomatiques et *desiderata* pratiques est, par conséquent, chose facile. Mais la théorie ne peut pas s'en contenter, surtout quand elle veut montrer le chemin à la pratique. *La difficulté ne commence que quand le principe et desideratum si simple doit recevoir avec précision et clarté son sens et son extension dans la théorie, puis, autant que cela est nécessaire, être exactement justifié et réalisé dans la pratique.*

## Section I

### Principes de politique financière en matière d'impôts

#### I. — *Leur prééminence sur tous les autres principes.*

§ 127. — Les principes de politique financière en matière d'impôts, *suffisance* et *élasticité* de l'imposition, découlent de l'essence de l'économie financière et du *desideratum* suprême de toute gestion publique, en particulier de la gestion des affaires de l'Etat : il faut déterminer la recette d'après l'élévation des besoins et couvrir les besoins par la recette (*Fin*, I, § 61). Il faut donc les mettre *en tête* de tous les principes théoriques et des *desiderata* de la pratique en matière d'impôts. Car *ce n'est pas*, comme l'enseigne, suivant son point de vue individualiste, l'école économique de SMITH, *l'équité envers les particuliers*, ce n'est pas le principe de la géné-

ralité et de l'uniformité de l'imposition, mais c'est la *réalisation des conditions de la vie collective qui se manifeste dans l'Etat et dans les autres personnes publiques* qui est la règle suprême : « *procurer les moyens de maintenir l'Etat et de réaliser ses fins* » (NASSÉ).

II. — *Sens, étendue, portée de ces deux principes.*

§ 128. — Par principe de la *suffisance* de l'imposition il faut entendre que l'imposition doit pouvoir couvrir les besoins financiers d'une période financière donnée dans la mesure où tous autres voies et moyens à cet effet font défaut ou ne sont pas admissibles (1).

Le principe de l'élasticité ou de la *mobilité* (*Beweglichkeit*) signifie que l'imposition doit au moins renfermer des éléments ou catégories qui puissent s'adapter aux variations des besoins financiers, respectivement aux variations de la qualité de ces besoins qui doit être couverte par voie d'impôts, et parer aux déficits éventuels d'autres impôts et d'autres moyens de couverture (notamment des recettes d'économie privée).

III. — *Application des principes de politique financière.*

§ 129. — Les principes de suffisance et d'élasticité sont donc à considérer particulièrement dans l'organisation de l'ensemble de l'imposition. Les *desiderata* qui s'en déduisent à ce point de vue revêtent des modalités différentes suivant les conditions données d'une gestion publique déterminée, soit suivant l'élévation des besoins en général, suivant la présence et la consistance d'autres recettes, suivant l'assurance qu'on a de pouvoir utiliser le crédit public, etc. . La couverture de tous les besoins fiscaux par un *impôt unique*, posée assez souvent en *desideratum* théorique, est en outre contraire à d'autres principes de l'imposition, notamment aux principes d'équité, mais elle se heurte déjà aux deux principes de politique financière. Ces principes sont particulièrement importants pour l'organisation du système des impôts et le choix des classes d'impôts, et même pour les *procédés de levée* et le *mode d'assiette* d'une classe d'impôts déterminée. Là s'élèvent facilement des con-

(1) Sur l'admissibilité d'autres voies et moyens, spécialement sur les rôles respectifs de l'emprunt et de l'impôt pour couvrir des dépenses *extraordinaires*, notamment des dépenses de guerre, v. *Fin.*, I, §§ 66 et suiv., 74-76.



flits avec d'autres principes en matière d'impôts, ainsi avec les principes de généralité et d'uniformité, avec le principe de réduction des frais de levée et avec les *desiderata* de l'économie publique. Dans les cas de cette nature, il faut, autant que possible, procéder avec toute la circonspection désirable, entrer dans la voie des compromis pour organiser le système des impôts et choisir les classes et les modes de levée. La nécessité de couvrir les besoins donnera cependant une portée *décisive* aux principes de politique financière, c'est-à-dire qu'elle leur fera ici encore attribuer *pratiquement* la première place.

Les *classes particulières d'impôts* satisfont aux exigences de nos deux principes à des degrés différents, ce qui est à considérer pour apprécier leur valeur au point de vue de la politique financière et pour déterminer la place à leur attribuer dans le système des impôts (1).

1°. — Les *impôts indirects de consommation* sur des objets de grosse consommation voient leur produit augmenter dans l'ensemble avec l'accroissement de la population, le bien-être croissant et le développement usuel de telle ou telle consommation particulière. Ils sont, par conséquent, appropriés à l'économie financière de peuples civilisés en voie de progrès, dont les besoins financiers augmentent constamment. Mais leur produit subit des fluctuations qui correspondent aux conditions de vie de la population, et de l'Etat et à des conjonctures économiques : par conséquent, à certaines époques, ils ne satisfont pas au principe de suffisance, et de plus ils ne sont pas assez élastiques pour couvrir des déficits *soudains* d'autres recettes et des accroissements considérables et *soudains* des besoins financiers, notamment parce qu'il n'est pas certain que les élévations de tarifs augmentent immédiatement le produit, puisque la consommation peut se restreindre ou que la spéculation peut anticiper sur l'élévation de tarif, par exemple en matière de douanes, en important précipitamment un surcroît de marchandises qui bé-

(1) Dans le développement qui suit ici nous nous bornons à donner quelques exemples, les détails trouveront leur place au sujet des différentes classes d'impôts et des modes de levée ; v. notamment *Fin.*, III, §§ 175, 176, 243, 244, 311-323.

néficient encore de l'ancien tarif (exemple pour l'Allemagne en 1879). C'est précisément pour des cas de cette nature que ces impôts ont besoin d'être *complétés* par d'autres, en particulier par des impôts sur le revenu et éventuellement par des impôts sur la fortune.

2°. — Les *impôts généraux sur le produit* (*Ertragsteuern*) en raison des sources auxquelles ils puisent et de leur mode d'assiette, fournissent, quand leur taux est modéré, une recette particulièrement sûre, et se prêtent bien par conséquent à couvrir régulièrement une partie des dépenses publiques. Mais ils sont *peu élastiques* de leur nature, ils ne supportent fréquemment pas, en raison de leur assiette, une élévation par simple augmentation du pour cent, parce qu'alors ils menacent de conduire à une imposition réelle du capital, et en conséquence ils ne se prêtent pas au rôle de recette *principale* d'économies financières dont les besoins augmentent rapidement. Ils ne conviennent pas davantage pour couvrir des déficits soudains d'autres recettes ou des accroissements soudains des besoins financiers. Ils ont, par conséquent, besoin dans ces deux cas d'être complétés par d'autres classes d'impôts.

3°. — Les *impôts sur le revenu* proprement dits (et d'une façon analogue les *impôts généraux sur la fortune*) présentent des difficultés particulières pour la fixation *uniforme* des contributions *individuelles* par tête d'imposé. Il est donc difficile de couvrir, au moyen de ces impôts, des quotités *très fortes absolument* des besoins publics, parce que le défaut d'uniformité dans l'imposition des particuliers ne tarde pas à devenir insupportable en raison du taux élevé qui devient alors nécessaire. En outre, la charge de l'impôt devient, avec ce taux, facilement trop sensible. Par conséquent, au point de vue de la politique financière, au moins pour la situation morale actuelle des peuples civilisés que nous connaissons, ces impôts se prêtent plutôt au rôle d'impôts de *complément*, subsistant à côté d'autres impôts qui couvrent la plus grande partie des besoins financiers, et de *remplacement temporaire* de ceux-ci, quand on manque d'autres ressources. Ils satisfont alors fort bien aux deux principes de politique financière, notamment au principe d'*élasticité*, et se prêtent fort bien à constituer l'élément *mobile* du

système des impôts, avec un taux qui varie suivant les besoins. Ainsi, on peut fort bien couvrir, grâce à eux, des accroissements *soudains* des besoins financiers jusqu'à concurrence d'une somme assez forte, et l'on ne doit pas ici se laisser arrêter aussi facilement par des défauts d'uniformité possibles ou par le sentiment de la charge de l'impôt, parce qu'on peut aisément modifier l'élévation du taux elle-même et que le surplus de besoins peut n'être que passager. Ces impôts, surtout les impôts généraux sur la fortune qui frappent les parties les plus aisées de la classe possédante, conviennent donc aussi particulièrement pour les cas de *crise* ou de *situation embarrassée* de l'Etat, de *guerre*, etc.., où ils peuvent, à titre d'*impôts extraordinaires*, remplacer un recours impossible ou trop coûteux au crédit de l'Etat, assurer la couverture des besoins financiers et placer la charge sur les épaules les plus fortes. Il est permis de leur donner éventuellement, dans les cas de cette nature, la forme d'*emprunts forcés*. Comme élément permanent du système des impôts, ils donnent des produits croissants chez les peuples en voie de progrès, parce que la population, la fortune et le revenu publics et privés augmentent et que le mécanisme fiscal se perfectionne graduellement. On peut en dire autant, en général, de l'impôt sur les *successions*.

4°. — Les *impôts de circulation* levés, souvent au moyen du timbre, sur les mutations de propriété, etc.. voient également leur produit augmenter avec le développement de l'économie publique. Mais ce produit subit, parfois plus encore que celui des impôts de consommation, des fluctuations qui correspondent à des conjonctures économiques et politiques. Ils manquent, par conséquent, d'une élasticité suffisante pour pouvoir s'adapter aux variations des besoins financiers.

D'autre part, suivant qu'il s'agit d'impôts *d'Etat* ou d'impôts *communaux*, il y a des distinctions à faire au sujet des impôts de consommation en ce qui concerne la faculté d'adaptation aux besoins financiers que réclament les deux principes de politique financière. Des impôts dont le produit est fortement influencé par des conjonctures économiques sont, par exemple, encore bien moins propres dans les *communes* que dans l'Etat au rôle d'inposition *prin-*

*cipale*, il en est ainsi des *octrois*. En effet, on voit ordinairement dans l'Etat plutôt que dans une commune, par exemple une ville industrielle (le cas topique est l'imposition des sociétés par actions), l'influence perturbatrice d'une conjoncture défavorable compensée par d'autres conditions favorables.

L'influence considérable du *mode de levée* sur le montant du produit et, par suite, sur la mesure dans laquelle la *suffisance* de l'impôt est atteinte se manifeste notamment au sujet de certains impôts de consommation, par exemple les impôts sur le sucre et sur l'alcool, suivant que l'imposition frappe la matière première ou le produit fabriqué, ce qui détermine ensuite l'organisation du système des bonifications, remboursements et primes à l'exportation ; les impôts sur le tabac, suivant que l'imposition revêt la forme d'un monopole ou toute autre forme. Semblablement, le *mode d'assiette* influe sur le produit dans les impôts directs sur le revenu et sur la fortune, parexemple suivant qu'il y a évaluation par des tiers ou déclaration par l'intéressé avec contrôles et pénalités corrélatifs (*déclaration forcée*). Tous ces points de vue sont à considérer très attentivement pour organiser l'imposition, ce qui revient à dire que les deux principes de politique financière doivent constamment donner ou contribuer à donner la direction à suivre.

## Section II.

### Principes d'économie publique.

---

#### Sous-section I.

#### Choix de la source d'impôt.

##### 1. — Introduction

§ 130. — La *source d'impôt*, d'après une définition précédente (§ 89, p.), est le montant de biens ou de richesse dont on tire réelle-

ment ce qu'il faut pour *acquitter* (payer, compter) l'impôt, il faut la distinguer nettement de la *base d'évaluation* et de l'*objet de l'impôt*.

Il y a trois sources possibles d'impôts le *revenu*, respectivement le *produit* (net), la *fortune* servant de moyen de production, respectivement donnant une rente, c'est-à-dire le *capital*, les *moyens de consommation* (*Gebrauchsvermogen*). Au moyen des biens matériels relevant de ces trois catégories, respectivement au moyen des sommes d'argent qui les représentent dans l'acquit, un impôt *peut* être acquitté de manière que le montant de biens ou de richesse considéré soit diminué d'une quantité égale au montant de l'impôt.

Pour bien choisir entre ces trois sources d'impôt, il est important au premier chef — importance pourtant le plus souvent méconnue — de distinguer nettement ici encore le point de vue critique de l'économie *individuelle* ou privée et celui de l'économie *publique*, particulièrement en ce qui concerne l'impôt sur le capital, puis les considérations *purement financières* et les considérations de *politique sociale* en matière d'imposition, enfin il faut encore tenir compte du *but* que poursuit l'*emploi* du produit de l'impôt

## II — Sources d'impôts d'économie publique

§ 131. — La source d'impôt *normale* prise dans l'économie *publique* est le *revenu public* ou *revenu national*, c'est-à-dire, conformément à l'idée générale de *revenu*, encore ici applicable, le montant de biens, respectivement de richesse, à la disposition d'un peuple pendant une période déterminée (une année), qui pourrait être entièrement consommé dans cette période sans que la *fortune nationale préexistante* fût diminuée. L'imposition ne doit et ne peut à la *longue* puiser qu'à cette source du revenu public. Remonter fréquemment ou constamment à la *fortune publique*, en particulier au *capital national* proprement dit, deviendrait de soi-même bientôt impossible en raison de la diminution de ce capital qui en résulterait. L'économie publique tout entière rétrograderait elle-même avec les économies individuelles ou privées ainsi frappées, elle serait finalement ruinée, et la population diminuerait.

Tels seraient les effets d'une imposition qui frapperait plus ou moins le capital *national* d'une façon *permanente*. Peu importe ici l'organisation formelle ou l'assiette d'une imposition de cette nature. Ici il ne s'agira pas tant d'une imposition *nominative* de la fortune ou du capital, même si ce cas se présente en fait, que de l'ensemble de l'imposition dans son effet final d'après l'élévation qu'elle atteint *in globo*, peut être sous la forme d'impôts élevés sur le revenu, le produit, la circulation, la consommation.

*Ménager la fortune et le capital, condamner les impôts sur la fortune et sur le capital proprement dits* est donc une thèse générale, exacte et de la plus haute importance, de la théorie moderne des impôts, — et un *desideratum* de la pratique rationnelle depuis que s'est développée la science de l'économie politique et qu'a été reconnue la fonction du capital dans l'économie publique, spécialement dans le processus de la production.

Mais il ne faut pas négliger, comme on l'a fait le plus souvent, deux ordres de considérations. En premier lieu, la théorie doit reconnaître la *légitimité* d'exceptions à apporter dans certains *cas de fait* à la règle que la fortune et le capital nationaux ne doivent pas contribuer à l'imposition. En second lieu, il ne faut pas, comme on le fait d'habitude, *identifier* sans plus ample informé à l'imposition réelle du capital *national* une imposition réelle du capital *individuel* ou *privé* — sous forme nominative d'impôts sur la fortune ou sur le revenu ou sous forme d'autres impôts qui se résolvent dans leurs effets en imposition réelle de la fortune, — et repousser cette imposition par les raisons qui plaident contre l'imposition réelle du capital national.

#### A. — *Imposition réelle de la fortune publique*

§ 132 — Des cas d'exception dans lesquels l'extension de l'imposition à la fortune et au capital publics peut se justifier comme inévitable se présentent avec les *grandes crises de l'Etat*, telles que par exemple les guerres vraiment nationales, où le pays ne ménage ni ses enfants ni ses deniers, parce qu'elles mettent en jeu l'existence, l'indépendance et l'honneur du peuple et de l'Etat.

Mais cet état de l'imposition ne peut ni ne doit devenir *permanent*, devenir l'état normal, pas plus que l'état de guerre lui-même.

Si un Etat ne parvient pas à la longue à se tirer d'affaire sans l'aide d'une telle imposition, il montre par là que son système de gouvernement est *impraticable*, ou qu'il n'est lui-même pas *viable*, ou tout au moins que sa *situation financière* est *intenable* (il n'en sortira que par la *banqueroute*).

B. — *Distinction entre l'imposition réelle du capital national et l'imposition réelle du capital privé.*

§ 133. — *La condamnation de l'imposition du capital national n'entraîne pas de plein droit celle de l'imposition du capital individuel ou privé.*

1°. — Sur la confusion entre la *source* et l'*objet d'évaluation* de l'impôt, il n'y a rien à ajouter à ce qui a été dit plus haut (§ 89, p. 119). La plupart des impôts sur la fortune ou sur le capital qui, sous ces noms ou sous des noms analogues, se sont présentés dans la pratique, surtout à des époques normales, ainsi que les anciens impôts de nature analogue dans les villes, les territoires et les Etats, ne sont que des impôts *nominaux* et non des impôts *réels* de cette catégorie, et devaient également être tels en règle générale dans l'intention formelle du législateur. Ils ne sont, pour la plupart, que des *modes d'imposition du revenu* et doivent être appréciés comme tels. Il ne peut donc s'agir, en ce qui les concerne, que de déterminer si, d'après leur assiette, leur mode de levée, leur élévation et leur effet final, ils ne peuvent pas cependant, sous certaines conditions, passer à l'état d'impôts sur la fortune et sur le capital *proprement dits*.

Doit-on, et, dans l'affirmative, jusqu'à quel point doit-on néanmoins approuver des impôts nominaux sur la fortune ou d'autres impôts qui produisent les mêmes effets que les impôts réels sur la fortune? Cela dépend des considérations suivantes, d'où il résulte en même temps que la condamnation de ces impôts ne découle pas nécessairement de celle qui a été portée plus haut contre les impôts sur la fortune visant l'économie publique. Pour se décider dans les espèces concrètes de la pratique, il faut encore faire entrer en ligne de compte le *caractère du système des impôts tout entier* (suivant qu'il admet ou non les points de vue de la politique sociale) et la place de ces impôts dans ce système. Dans la mesure où finalement,

d'après ce qui a été dit plus haut, les impôts réels sur la *fortune* et sur le capital nationaux sont justifiés dans des cas exceptionnels, des impôts nominaux sur la fortune et sur le capital de l'espèce précitée, susceptibles de produire éventuellement des effets analogues, peuvent, même précisément pour cette raison, constituer une forme convenable d'impôt

2° — La condamnation générale des impôts sur la fortune et sur le capital, par exemple des impôts successoraux, motivée sur ce que ces impôts *s'attaquent à la fortune, au capital*, n'est pas juste en ce qui concerne des impôts de cette nature qui atteignent d'abord la fortune des économies privées, etc. ; en effet, un tel impôt ne diminue pas encore nécessairement le capital national avec le capital individuel, il ne fait éventuellement que *transférer* d'un de ces sujets économiques et juridiques à d'autres, directement ou indirectement, un droit (de propriété privée) à des portions de la fortune nationale.

*Si cela se produit en fait, et si oui, dans quelle mesure, cela dépend d'abord de l'emploi du produit de l'impôt, puis des effets ultérieurs directs et indirects de l'imposition considérée, notamment sur la répartition du revenu public entre les particuliers et sur la formation de fortune privée ou de capital privé que ces particuliers entreprennent. Si, et si oui, dans quelle mesure il est nécessaire et légitime d'opérer ce transfert de fortune par voie d'impôts, ou même de poser ce transfert en but de la politique fiscale, cela dépend du jugement que l'on porte sur la répartition existante du revenu et de la fortune publics, par conséquent du jugement que l'on porte sur le régime juridique d'après lequel s'opère cette répartition, — pour l'époque présente, le système moderne de la libre concurrence.*

C — *La question de l'imposition réelle de la fortune individuelle.*

§ 134. — Un impôt sur la fortune et sur le capital proprement dit, frappant *réellement* la fortune privée de l'imposé et la diminuant ainsi au moins temporairement — peu importe ici encore que ce soit un impôt nominatif sur la fortune ou une classe d'impôts ayant, pour son ensemble ou pour certains des impôts qui en font partie, le même effet que cet impôt nominatif — peut bien, en



fait, sous certaines conditions, laisser *intacts*, quant à leur montant, la fortune et le capital *nationaux* et ne transformer que leur *répartition*, ainsi notamment dans les deux catégories de cas suivantes :

1°. — Le produit de l'impôt est employé à des constitutions de capital *d'économie privée* (*privatwirtschaftlich*) ou encore *d'économie d'Etat* (*staatswirtschaftlich*), suivant la [terminologie fixée au t. I<sup>er</sup>, dans la théorie des besoins financiers (*Fin.*, I, § 63) . achats de forêts, mines, chemins de fer, améliorations agricoles, constructions sur les chemins et dans les ports, etc., etc., transformation de l'armement militaire, construction de vaisseaux, etc.

2°. — (Ici le même effet de l'imposition de la fortune privée, etc., simple *transfert* de fortune privée ou de capital privé entre les différentes économies particulières d'une même économie publique, est au moins *possible*) il résulte de l'imposition une modification correspondante dans le montant des revenus privés, spécialement suivant le montant des revenus *libres* qui y sont contenus (*Grundlegung*, § 83) et la puissance d'épargne, celle-ci dépendant à son tour du montant du revenu libre.

Quant au jugement à porter sur ce résultat *au moins possible* de l'impôt sur la fortune, il dépend bien certainement, outre les considérations qui découlent nécessairement du point de vue de l'équité, de considérations *ultérieures d'économie publique*, qui doivent contribuer à dicter la décision de ce problème fiscal.

Toutes ces considérations détourneront peut-être à bon droit de semblables impôts, mais, — ce qui est décisif pour l'examen auquel nous nous livrons en ce moment, — par les *autres motifs* que nous venons d'exposer, et non par le *simple motif d'économie publique* que d'habitude on fait exclusivement valoir : « Il faut condamner l'impôt sur la fortune, parce qu'il *s'attaque à la fortune nationale* (au capital national). » En effet, comme nous l'avons déjà dit, tel *n'est pas toujours* son effet nécessaire

En outre, indépendamment de la question de savoir si une intervention, au moyen des impôts, dans la *répartition* de la *fortune* peut se justifier *en principe*, il ne faut finalement pas perdre de vue que l'*origine* habituelle de la fortune et du capital privés est dans le *revenu antérieur* de leur propriétaire et qu'au fond l'*imposition*

du *revenu* privé intervient tout autant que l'imposition de la fortune dans la formation et dans la répartition de la *fortune* privée, que par conséquent on pourrait demander que l'une soit repoussée comme l'autre, — conséquence naturellement inadmissible, mais qui démontre implicitement l'inadmissibilité d'une condamnation absolue de l'impôt sur la fortune.

Si par exemple — ce qui arrive presque toujours plus ou moins — l'imposition ne frappe pas tous les particuliers avec une égalité parfaite, il y a pour les *moins* et pour les autres *plus* de revenu libre que ne devrait leur en laisser une imposition normale. Ce *plus*, provenant directement de l'insuffisance de l'imposition, peut être employé à augmenter la fortune privée ou le capital privé ; il est donc légitimement frappé par un impôt sur la fortune ou sur le capital dont tout ou partie doit ainsi son origine au régime même de l'imposition (exemple en Prusse, réforme de l'impôt sur le revenu en 1851 et nouvelle de 1873).

Ce que nous venons de dire fait encore apparaître, indépendamment des raisons justificatives tirées de la nature de la répartition des revenus et de la fortune qui ressort de l'économie privée, le caractère parfaitement licite, au pur et simple point de vue de l'imposition, de l'impôt sur la *fortune* qui intervient dans ces *moins* et dans ces *plus* à titre de *correctif*.

D. — *Conclusion pour le choix de la source de l'impôt.*

§ 135. — De l'exposé qui précède il résulte que la source d'impôt *normale*, en ce qui concerne l'économie *publique*, est le *revenu national*, sous la réserve de certains cas exceptionnels dans lesquels on peut et on doit remonter également à la *fortune* nationale, respectivement au *capital* national, qu'il faut, au demeurant, ménager autant que possible. Mais il ne résulte pas de cette dernière proposition que l'imposition de la fortune *individuelle*, respectivement de la fortune *privée*, ou du capital individuel, respectivement du capital *privé*, ne soit admissible que dans ces cas exceptionnels, et que par conséquent le *revenu* individuel soit dans les autres cas la *seule* bonne source d'impôt. Mieux vaut dire que le *revenu* individuel doit bien certainement être la source *principale* de l'impôt, mais non point, — et cela même au simple point de

vue de l'économie publique, indépendamment des points de vue de la politique sociale et de l'équité qui seront ultérieurement examinés, — la *seule* source *normale*, qualification qui appartient légitimement au revenu *national*. A côté du revenu individuel, on peut également qualifier la *fortune* individuelle et le *capital privé* de sources d'impôts *normalement justifiées*, quitte à déterminer plus précisément les cas dans lesquels il est légitime d'y faire appel.

### III — Examen plus approfondi d'une imposition réelle de la fortune individuelle.

§ 136 — A la question de savoir dans quels cas on pourrait et on devrait se servir de la fortune individuelle comme *source* d'impôt répond déjà, mais d'une façon insuffisante, l'exposé qu. précède. La réponse sera complétée dans la suite de ce volume, particulièrement au sujet des principes d'équité et du système des impôts. Mais c'est ici qu'il vaut le mieux examiner certains côtés de la question. L'expression *imposition réelle de la fortune* désigne régulièrement ici et désignera ainsi dans la suite l'imposition de la fortune *individuelle* ou *privée*, opposée à l'imposition de la *fortune publique*, elle comprend, par définition, l'imposition du *capital*.

Pour résoudre cette question, il faut généralement distinguer trois choses, l'*origine* de la fortune, puis son *but*, enfin de nouveau l'*emploi* du produit de l'impôt. A cette distinction correspond la diversité des jugements à porter sur l'imposition de la fortune également au point de vue de l'intérêt de la *production* dans l'économie publique. Les conclusions et les *desiderata* tirés du point de vue de l'intérêt de la *répartition* et de l'intérêt de la *politique sociale* dans l'économie publique en sont tantôt appuyés, tantôt rectifiés.

#### A. — L'imposition de la fortune et l'origine de la fortune

Au sujet de l'*origine* de la fortune privée, se montre importante, précisément aussi pour des questions d'impôts, surtout pour celles qui concernent l'imposition de la fortune, la distinction, déjà mise en lumière plus haut (§ 92, p. 124), entre deux catégories. La fortune ou richesse en fortune et l'accroissement de fortune, ou bien sont *gagnés économiquement* au sens propre du terme, proviennent du

travail et de l'épargne *propres*, ou bien sont obtenus *fortuitement*, sans aucun effort propre et personnel, ou du moins sans aucun effort essentiel de cette nature (*Grundlegung*, §§ 63-81). Pour la fortune relevant de cette dernière catégorie, il est possible et licite de justifier en principe l'imposition réelle encore plus amplement et suivant une extension et une mesure supérieures, c'est même un *desideratum* de l'imposition social-politique.

Dans la deuxième catégorie, il faut faire une place à part, également pour les questions d'impôts, aux *gains fortuits*, aux *gains de jeu* et à l'héritage.

B — *L'imposition de la fortune et le but de la fortune.*

Suivant le *but* de la fortune, il faut distinguer avant tout la fortune destinée à l'*usage* et le *capital*, puis éventuellement, dans la première, la partie qui sert à la *consommation* et celle qui sert à l'*agrément*, et dans le second le *capital fixe* et le *capital circulant*.

D'après la juste extension donnée à l'idée de *revenu*, il faut considérer comme faisant partie du revenu la *jouissance* en général, respectivement même la simple *possibilité de jouissance*, pouvant être retirées de la fortune d'agrément. Cela conduit logiquement à tenir un compte équivalent de cette *partie du revenu* dans l'impôt, même quand il y a simplement imposition du revenu.

1°. — L'imposition de la partie de la fortune destinée à l'*usage* ne consiste ordinairement que dans une *forme* de l'imposition (éventuellement progressive) du revenu suivant laquelle la fortune n'est pas prise, intentionnellement et effectivement, pour source, mais pour objet de l'impôt (base d'évaluation).

2°. — Pour les impôts généraux sur le *capital* proprement dits, transférant de la personne imposée à l'Etat une partie du capital privé, et du capital *réellement acquis par moyens propres*, il faut en référer aux observations précédentes (§ 134, p. 180) sur la légitimité conditionnelle de ces impôts eux-mêmes. L'exposé présenté plus loin (lettre C, p. 183) sur l'imposition proprement dite de la fortune privée en vue de certains objectifs d'emploi du produit de l'impôt concerne principalement ces *impôts sur le capital*.

3°. — Les impôts *partiels* sur la fortune établis sur *certaines parties déterminées* de la fortune destinée à l'usage (articles de

luxe) ou du capital d'un ménage ne sont régulièrement que des impôts *nominaux* sur la fortune, et sont des impôts *réels* sur le revenu (sur le produit, etc...). Eux aussi peuvent poursuivre la tendance à détourner de certaines directions l'emploi du revenu et le placement de la fortune.

C. — *L'imposition de la fortune et les objectifs de l'emploi du produit de l'impôt.*

Trois de ces objectifs sont à bien distinguer pour statuer au point de vue de l'économie publique sur l'admissibilité de l'imposition de la fortune proprement dite . 1° emploi pour couvrir les dépenses *publiques courantes*, particulièrement les dépenses *ordinaires*, 2° emploi pour couvrir les dépenses occasionnées par des *événements extraordinaires dans l'Etat*, en particulier par des *guerres*; 3° emploi aux dépenses de *grandes réformes* dans l'Etat et dans l'administration publique, en particulier de celles qui visent le *relèvement des classes inférieures de la population*.

1°. — Ici il faudra toujours se servir en premier lieu et principalement de l'impôt sur le revenu, mais l'impôt sur la fortune pourra cependant être également approuvé à titre d'exception et d'expédient.

2°. — Pour la *guerre* et les objectifs analogues, on peut mettre au rang des impôts de première ligne l'imposition de la fortune, même à titre spécial sur les classes *aisées*.

3°. — Ce dernier objectif également, quand il a des chances sérieuses de succès, justifierait précisément des *impôts réels sur la fortune* atteignant les classes *possédantes*. Quant à savoir si on veut y recourir, cela dépend du jugement qu'on porte sur les résultats du *processus* de la *répartition* dans le système de la libre concurrence et sur la légitimité de principe d'une imposition *social-politique*.

#### IV — Le revenu comme source d'impôt.

§ 137. — La source normale *principale* de l'impôt dans l'économie *individuelle* reste pourtant toujours le *revenu* individuel.

C'est dans l'imposition réelle du revenu individuel que se réalise le plus souvent aussi en même temps la meilleure utilisation de la

source normale de l'impôt dans l'économie *publique*, le *revenu national*.

Quant à savoir comment il faut concevoir à cet effet la notion de revenu, la science des finances doit demander la solution de cette question à l'économie nationale théorique. Les conséquences pour l'organisation d'une imposition qui veut réaliser l'utilisation du revenu individuel et du revenu national comme source d'impôt devront ensuite être déduites dans le chap. IV de la *Théorie générale des impôts* (système et catégories principales des impôts) et dans la *Théorie spéciale des impôts*

Mais à cette place nous devons encore dénoncer une *erreur* des plus fâcheuses, qui s'est introduite dans la théorie des impôts au sujet du revenu, en particulier du revenu national considéré comme source d'impôt, par suite d'un enchevêtrement obscur des points de vue de l'économie *individuelle* et de l'économie *publique*.

A. — *Le revenu individuel comme source d'impôt*

On a d'abord édifié une notion de *revenu net* du particulier qui, au moins là où le revenu proviendrait de *salaires* et de *gains industriels*, en opposition à la rente foncière et à la rente du capital, s'obtiendrait en *déduisant préalablement* les sommes exigées par l'entretien nécessaire (*corporel*) et même par l'entretien nécessaire *conforme à la situation personnelle* (RAU) On a rangé même ce dernier article de retranchement au nombre des *frais d'acquisition*, et on a prétendu que seul le reste ainsi obtenu devrait constituer la source de l'impôt à titre de *revenu net*, — théorie de l'*imposition de l'excédent*, comme l'ont appelée les auteurs modernes qui l'ont combattue. Tout *revenu net* se réduirait ainsi à zéro ou presque à zéro chez le travailleur salarié et chez l'artisan ou même l'industriel. Par contre, RAU et d'autres auteurs contestent la légitimité de cette défalcation pour le revenu de rentes. Cependant on peut aussi objecter, contre cette deduction pour les salaires et les gains industriels, que le paiement des impôts aussi, pris en soi, condition des prestations des communautés économiques obligatoires, de l'Etat en première ligne, rentre dans le *montant des dépenses nécessaires*, et qu'il faut comprendre ces prestations dans les besoins de l'*entretien nécessaire* de toute personne.

L'exemption ou la modération des impôts en faveur des personnes visées ici, spécialement des simples travailleurs salariés, ne résulte donc pas *en principe* de la nature même de l'imposition réelle du *revenu*, la question reviendra plus loin, à propos des principes d'équité (§§ 167, 176 et suiv.).

Ici, ou il s'agit de *déterminer la source de l'impôt*, et pas encore d'en régler la *répartition*, il faut placer la *véritable source de l'impôt* (source d'économie *individuelle*) dans le *revenu tout entier* d'une personne déterminée.

B. — *Le revenu public comme source d'impôt.*

Par suite de l'absence de distinctions nettes, il est né des erreurs encore plus considérables au sujet de la source d'impôt qui réside dans le *revenu public*. La véritable source de l'impôt est ici le produit *net* de l'économie *publique*, constituant le *revenu public*, lequel produit net s'obtient en *ne déduisant* du produit brut *que* les frais naturels ou d'économie *publique*. Mais ici encore, en conséquence de la conception que nous venons de rectifier sur le *revenu net* considéré comme source d'impôt d'économie individuelle, on a édifié une notion de *revenu public net* et on a voulu en faire la source de l'impôt, ce *revenu net* s'obtiendrait en *déduisant préalablement* les sommes exigées par les besoins vitaux — besoins corporels et besoins dérivant de la situation personnelle — des ouvriers et des entrepreneurs.

Ainsi encore se forme implicitement la théorie de l'*imposition de l'excédent*, d'après laquelle la source d'impôt d'économie *publique* ne consisterait essentiellement, elle aussi, qu'en intérêts, rentes et gains d'entreprise (élevés) de l'économie individuelle, — théorie insoutenable ici comme ailleurs.

C'est précisément ce qu'on considère ici comme *article à retrancher* pour obtenir un *revenu public* faussement appelé *revenu public net* qui est normalement le *principal article* du *revenu public* lui-même, — une quotité de ce *revenu* d'autant plus élevée que le *revenu public* et la *fortune publique* (propriété foncière et capital en première ligne) se répartissent plus uniformément dans la population. Il serait théoriquement faux et pratiquement impossible de laisser entièrement libre d'impôts cet *article principal* du *revenu*

public On le voit bien notamment par l'exemple des impôts de consommation assez élevés et généralement répandus sur des denrées importantes et autres choses nécessaires à l'existence.

## Sous-section II

Choix des classes d'impôts en tenant compte des effets de l'imposition en général et des différentes classes d'impôts en particulier sur les payeurs. Théorie générale de la repercussion de l'impôt.

### I. — Introduction.

§ 140 (1) — Seules, la détermination de la *base d'évaluation* ou de l'*objet de l'impôt* (dans ce sens *special*) et par suite la détermination de la personne qui *avancera* (paiera) d'abord l'impôt, la détermination du *payeur*, sont au pouvoir de l'autorité publique qui exerce le droit d'imposition, hors de son pouvoir — complètement dans le trafic entièrement libre, dans une mesure limitée quand il y a certaines restrictions juridiques de la liberté du trafic, certaines prescriptions et certaines défenses des lois fiscales — est la détermination de la *source* de l'impôt ou de la personne qui le *supporte* en fin de compte sur son revenu ou sur sa fortune, la détermination du *chargé d'impôt*. Sur ce dernier point, l'autorité publique et la loi fiscale ne peuvent en général qu'émettre des vœux ou faire des hypothèses et viser, par l'organisation de l'imposition, en particulier par le choix des classes et des objets d'impôts, une réalisation plus ou moins vraisemblable de ces vœux et de ces hypothèses. Suivant qu'un impôt, d'après la volonté ou dans les prévisions de la loi, doit être finalement supporté par le payeur, ou que celui-ci le rejettera sur d'autres personnes qui passeront ainsi à l'état de chargés d'impôts, cet impôt est *direct* ou *indirect* dans le premier sens de ces expressions défini plus haut (§ 97, p 130), c'est dans ce sens que nous allons maintenant employer ces expressions. Quel revenu particulier ou quelle fortune devient finalement la source propre-

(1) Les §§ 138 et 139 de l'édition originale sont consacrés à la bibliographie du sujet.



ment dite d'un impôt déterminé? Dans quelle mesure, ou en d'autres termes quelle personne déterminée devient finalement le chargé d'impôt, conformément ou contrairement à la volonté ou aux prévisions de la loi, et pour quel montant? La réponse à ces questions est déterminée par des *phénomènes de circulation* d'économie privée que l'on embrasse sous la désignation (*stricto sensu*) de *répercussion de l'impôt* (*Steuerüberwälzung*). *Lato sensu*, cette expression comprend encore une catégorie de répercussion dont il sera question plus loin (*Abwälzung*), répercussion par laquelle la charge de l'impôt est absolument ou relativement allégée grâce à la répartition sur des objets plus nombreux, sans qu'elle retombe sur d'autres personnes

## II — Nature de la répercussion de l'impôt.

§ 141. — La répercussion est provoquée par une réaction que produit sur le payeur d'impôt le paiement opéré ou réclamé. Le payeur s'efforcera de plusieurs façons d'alléger sa charge ou de la repousser loin de lui en cherchant à *élever* son revenu, donc son activité acquisitive, par conséquent en règle générale son *activité productive*, ou bien à *rejeter sur d'autres* l'impôt dont il a fait l'avance. Ces efforts se réalisent alors dans la circulation sous forme de répercussion de l'impôt, et la répercussion se manifeste par plusieurs modifications dans l'économie publique qui intéressent la production et la répartition, l'établissement des prix et la formation des revenus. Quant à l'imposition elle-même, souvent, en fin de compte, elle se répartit par sources et par chargés d'impôts tout autrement qu'elle ne se répartissait originairement par objets et par payeurs. *Cette répartition finale est le fait essentiel*. C'est elle qui doit satisfaire aux véritables principes d'économie publique et aux principes d'équité, ici spécialement au principe de l'uniformité.

Une tâche importante pour la théorie et pour la pratique consiste donc à dégager, le plus sûrement possible, les effets que produisent un système d'impôts déterminé et des classes particulières d'impôts déterminées sur cette répartition de la charge fiscale opérée par répercussion. Le résultat de cet examen devra ensuite être pris en

grande considération pour fixer l'organisation du système des impôts et le choix des classes et des objets d'impôts

### III. — Caractère théorique des problèmes de répercussion

§ 142. — Dans les cas de répercussion les plus importants, il s'agit de quelques-uns des *problèmes fondamentaux* de la *théorie générale de l'économie nationale sur la répartition et sur le prix*, dans l'hypothèse de la liberté du trafic d'économie privée.

Dans la théorie de la répercussion comme dans la théorie de la formation des prix et de la répartition des revenus, avec l'hypothèse donnée ci-dessus, il faut donc en premier lieu dégager des *tendances organiques* — des *lois*, dans l'acception ainsi définie — par la méthode *déductive*. Mais, comme au reste dans la théorie de la formation des prix et de la répartition des revenus, il faut ensuite procéder à des *observations* pour *compléter, contrôler et rectifier*, c'est-à-dire prendre la voie *inductive*, — d'abord, en ce qui concerne les *hypothèses* qui auront servi de points de départ à la déduction, pour savoir notamment si elles se vérifient, et, si oui, dans quelle mesure, jusqu'à quel point elles se modifient, etc., par exemple en ce qui touche au régime juridique, à la constitution effective des sujets économiques en relation réciproque (ainsi ces sujets connaissent-ils réellement leur avantage *maximum* possible d'après les hypothèses théoriques? ou jusqu'à quel point le connaissent-ils? veulent-ils et peuvent-ils, et jusqu'à quel point, poursuivre cet avantage *maximum*?) etc..., — puis, en ce qui concerne les *effets* théoriquement déduits, ainsi, pour les tendances à répercussion, leur réalisation en fait, oui ou non, et, dans le premier cas, la mesure de cette réalisation.

C'est ici que l'on se heurte, précisément en matière de répercussion, à des difficultés toutes particulières (1).

(1) V. *Grundlegung*, § 207, et mon étude sur l'économie nationale systématique dans le *Jahrbuch* de CONRAD pour 1886, p. 229 et suiv.; v. encore dans l'édition allemande de ce volume les §§ 138 et 139.

#### IV. — La répercussion considérée comme moyen d'établir l'uniformité de l'imposition.

§ 143. — En matière de répercussion, il existe une *illusion optimiste* particulière, très répandue, bien que, d'habitude, elle n'apparaisse pas clairement à ceux qui s'en rendent victimes, en procédant du reste avec une entière bonne foi. Elle se manifeste particulièrement dans cette proposition de CANARD (1), qui contient à la vérité une part d'exactitude : « Tout impôt ancien est bon, tout impôt nouveau est mauvais » (§§ 123, 138) ; et dans le fait qu'on se console d'un système d'imposition défectueux et manquant d'uniformité en admettant que ses défauts et ses inégalités se sont déjà compensés ou se compenseront par l'effet de la répercussion.

En somme, on admet avec *trop d'assurance* que, grâce à la répercussion, s'établira une imposition *uniforme*, donc *équitable* ; en conséquence, on ne suppose un large fonctionnement de la répercussion qu'au cas d'imposition sans uniformité (à la suite de la *première* assiette et du *premier* paiement), et on considère ce fonctionnement comme terminé après l'établissement présumé de l'uniformité dans l'imposition.

Mais il faut cependant ici faire des distinctions bien nettes.

Dans une importante catégorie de cas, la répercussion a bien, en effet, sous l'impulsion des mobiles qui dans le système de l'économie privée sont les plus efficaces pour l'action économique, une tendance à influer dans le sens d'une répartition uniforme ou plus uniforme d'impôts sans uniformité. Mais cette catégorie ne comprend en aucune façon tous les cas qui se présentent. Il y a, au contraire, une autre catégorie de cas dans lesquels il se peut que la répercussion augmente encore le défaut d'uniformité ou supprime l'uniformité qui peuvent, l'un et l'autre, exister d'après les conditions que présente le trafic libre de l'économie privée.

A. — *Action de la répercussion dans le sens de l'uniformité de l'imposition.*

(1) *Principes d'économie politique*, Paris, 1800, où cette proposition se trouve formulée pour la première fois.

La première série de cas, qui a été presque exclusivement considérée par la théorie financière sur le chapitre de la répercussion, comprend tous ceux dans lesquels on peut supposer avec quelque certitude une action de la loi économique de la *compensation des bénéfices*.

Une imposition sans uniformité entre à titre d'élément nouveau dans le *processus* de la compensation des bénéfices, altère la compensation déjà opérée et rend nécessaire, dans une certaine mesure, son élimination par la série de phénomènes de circulation, au moyen desquels la compensation des bénéfices est finalement rétablie.

Ces phénomènes de circulation peuvent avoir lieu au sujet des impôts généraux sur le produit, comme dans les impôts assis sans uniformité sur l'industrie et sur l'intérêt des prêts ; ils auront lieu plus régulièrement au sujet des impôts usuels de circulation et de quelques autres qui tirent à part d'un plus grand nombre d'objets certains objets *particuliers* d'impôt comme les boissons, le sel, la farine, la viande, le tabac, le sucre, etc., , les douanes sont également un exemple particulièrement important.

Mais, même dans cette première série de cas, la compensation de la charge fiscale au moyen du *processus* de la répercussion et de la compensation des bénéfices ne peut avoir lieu que dans *une seule* hypothèse si les concurrents considérés sont, *jusqu'à un certain point, assez égaux* en force économique et psychiquement en compréhension et en volonté pour se décharger par voie de répercussion, et de plus si, d'après la nature de leurs entreprises, de leurs constitutions de capitaux, de leur profession, de leur aptitude à changer de profession, ils sont dans une *situation semblable*, notamment en ce qui concerne la *possibilité pratique* et la *facilité* de restriction ou d'abandon de l'entreprise, d'appel au capital et au travail pouvant d'autre part être mieux mis en valeur que dans l'affaire et dans la profession surimposées. Cette hypothèse ne se réalise *jamais exactement*. C'est précisément pour cette raison que la répercussion ne conduira pas toujours à une répartition vraiment uniforme de l'impôt. Ce sont notamment souvent les éléments *les plus faibles* dans un sens quelconque, qui, dans la lutte de la

concurrence garderont pour eux la charge de l'impôt que les plus forts parviennent à rejeter.

Quelquefois, en outre, une compensation des bénéfices et de l'imposition se produira par le seul fait que les phénomènes de circulation conduiront à des pertes ou à des diminutions de valeur définitives, particulièrement pour les capitaux fixes et dans une proportion égale à l'impôt capitalisé, et qu'ensuite ces valeurs de capital réduites serviront de base pour le calcul, c'est-à-dire qu'il se sera opéré des *amortissements d'impôt* (SCHAFFLE).

Cela peut arriver particulièrement pour les impôts généraux sur le produit, notamment les impôts *réels*, pour l'impôt foncier, pour l'impôt industriel, pour certains cas d'impôt sur l'intérêt des prêts (impôts sur les coupons), aussi bien pour les inégalités que ces impôts présentent de l'un à l'autre que pour celles qui se présentent entre les différents objets et les différents payeurs dans chacun de ces impôts (§ 152, p. 207.)

Le *nouvel* acquéreur, acheteur ou héritier, n'est plus alors surimposé, parce qu'il y a eu règlement à nouveau des valeurs de capital au moment de l'achat ou de la saisine. Il continue bien à payer l'impôt, mais comme l'intérêt d'une dette du précédent propriétaire assumée par lui. Mais l'effet de l'imposition sur les auteurs n'en est que plus délicat, il s'établit pour eux ici précisément une imposition de la *fortune*, imposition réelle et généralement tout à fait dénuée d'uniformité.

B. — *Action de la répercussion en sens opposé.*

Dans une deuxième catégorie de cas font au contraire défaut, soit pour la plus grande partie, soit entièrement, les hypothèses nécessaires pour une action effective de la répercussion dans le sens de l'uniformité qui se réalisent plus ou moins dans la première catégorie. La répercussion qui se fait jour sous la pression de la concurrence ne conduit que par des *phénomènes extrêmement délicats*, analogues à ceux qui se produisent à l'occasion des impôts sur le produit transformés par l'effet de l'amortissement en impôts sur la fortune pour la personne directement atteinte, à une certaine uniformité dans l'imposition, — ou bien encore un *processus* de répercussion sans fin ne fait qu'*aggraver le défaut*

d'*uniformité* au lieu de rendre l'imposition plus uniforme.

Ces deux éventualités sont particulièrement menaçantes dans l'*imposition des classes laborieuses inférieures et des petites gens*, par l'effet des impôts directs sur les salaires et des impôts indirects de consommation sur les objets consommés en masse qui retombent sur eux par répercussion. V. au chap. IV la sous-section consacrée aux impôts de consommation.

Il faut enfin tenir un compte particulier de la réalisation ou de la non-réalisation des vœux ou des prévisions du législateur en ce qui concerne la répercussion des impôts *directs* et des impôts *indirects* (§ 97), et, dans le second cas, du plus ou moins de trouble apporté à l'uniformité à laquelle visait l'imposition.

#### V — Catégories et modalités de la répercussion.

§ 144. — La répercussion comprend *deux catégories principales*, dont la seconde se divise à son tour suivant *deux modalités particulières*. On peut les désigner par des expressions techniques empruntées à VON HOCK, mais nous emploierons ici ces expressions dans un sens en partie un peu différent :

A *Abwälzung*.

B 1° *Fortwälzung*.

2° *Rückwälzung*.

Dans ces deux derniers cas on peut encore parler de *Weiterwälzung*, c'est-à-dire de *Fortwälzung* ou de *Rückwälzung* sur une troisième personne, sur une quatrième, et ainsi de suite, par la personne sur laquelle un impôt a été d'abord répercuté.

A. — L'*Abwälzung* est le phénomène économique — respectivement la série de phénomènes — par lequel un montant déterminé d'imposition est réparti sur un nombre supérieur d'objets d'impôt, sur un produit supérieur, sur un revenu supérieur ou sur une fortune supérieure et est ainsi diminué au moins *relativement*, en *proportion* de la quantité de produit brut obtenue, du produit net, du revenu, etc...

Elle résulte par conséquent, chez le particulier et dans l'ensemble

de la population, d'une *plus grande activité productive*, d'une *meilleure exploitation technique*, par conséquent de la *diminution des frais*, phénomènes qui sont provoqués par l'imposition elle-même, mais elle peut aussi, indépendamment de cette impulsion, n'être que la conséquence qui accompagne les progrès généraux de technique économique dans la production sous l'empire de taux d'impôt stables ou de modes d'impôt fixes (§ 146, p. 199). Elle a donc pour effet de soulager les payeurs et les chargés d'impôts, mais non, comme dans les cas qui suivent, aux dépens d'autres chargés d'impôts.

B. — La *Fortwälzung* et la *Rückwälzung* sont au contraire des formes de répercussion par lesquelles les payeurs d'impôt et éventuellement les personnes chargées de l'impôt jusqu'au moment où se produit la répercussion *rejetent* leur impôt en tout ou en partie *sur des tiers*. Ici la distinction entre payeur et chargé, entre source et objet de l'impôt devient donc pratiquement importante.

1°. — La *Fortwälzung* est la répercussion du premier payeur à une autre personne, qui devient ainsi chargé, et éventuellement de nouveau de cette personne, comme premier chargé, à un second chargé, de celui-ci à un troisième, et ainsi de suite.

Elle va donc régulièrement de l'offre à la demande, du producteur d'un article imposé ou du négociant sur cet article à l'acquéreur, respectivement au consommateur, de l'entrepreneur chef d'une entreprise imposée à son client ou à l'ouvrier qu'il occupe, etc...

Elle est généralement prévue dans les impôts *indirects*, par exemple douanes à l'importation, octrois, impôts de consommation intérieurs levés sur le producteur; il y a lieu de se demander dans quelle mesure la prévision se réalise. Mais elle a lieu éventuellement aussi *contre les prévisions* dans les impôts *directs*, ainsi dans certains impôts sur le produit, également dans les impôts personnels et dans les impôts sur le revenu (§ 97).

La *Fortwälzung* devient *Weiterwälzung* quand ceux sur lesquels l'impôt avait été repercuté le rejettent à leur tour sur des tiers, ceux-ci sur d'autres personnes, et ainsi de suite.

Par exemple, la douane est payée par le négociant en gros qui

importe la marchandise, puis reportée, une fois comprise dans le prix, de ce négociant à l'intermédiaire, de celui-ci au négociant en détail, de celui-ci à l'hôtelier, de celui-ci à son hôte.

2°. — La *Rückwälzung* s'opère au contraire en sens inverse, par renvoi de la personne qui, par l'effet de la *Fortwälzung*, est devenue chargée d'impôt à celle qui avait d'abord répercuté l'impôt sur elle, et éventuellement ainsi de suite jusqu'au premier répercuteur par *Fortwälzung*. Il y aura peut-être de nouveau, du fait de celui-ci et en raison de cette *Rückwälzung*, une répercussion sur d'autres personnes qui constituera alors une nouvelle *Fortwälzung*.

La *Rückwälzung* va donc de la demande à l'offre, de l'acheteur et du consommateur de l'article dont le prix est augmenté en raison de l'impôt au négociant et au producteur, du client et de l'ouvrier sur lesquels des impôts avaient été répercutés par *Fortwälzung* à l'entrepreneur, du preneur à bail sur lequel était retombé l'impôt sur les maisons au bailleur, etc...

S'il y a plusieurs chaînons intermédiaires entre le premier répercuteur par *Fortwälzung* et le répercuteur par *Rückwälzung*, par exemple entre le négociant en gros et le consommateur d'un article frappé de droits de douane, on peut encore ici qualifier de *Weiterwälzung* la *Rückwälzung* qui s'opère du répercuteur qui commence la *Rückwälzung* au chaînon immédiatement précédent, de celui-ci à celui qui le précède immédiatement, et ainsi de suite (1).

## VI. — Règles de répercussion

### A. — *Abwälzung*

§ 143. — Ici s'applique la proposition de RAU (I, § 268), à savoir que les imposés, « quand et dans la mesure où ils parviennent à accroître leurs revenus, dans une proportion équivalente à tout ou partie du montant de l'impôt, en augmentant leurs rendements

(1) V §§ 151-153 quelques détails sur la répercussion dans des classes d'impôts particulièrement importantes. Le reste trouvera sa place dans la théorie spéciale des impôts.



dans la sphère de l'activité acquisitive, ne supportent du chef de l'impôt aucun autre préjudice que l'obligation d'employer plus de temps et plus de forces ». Si l'imposition elle-même conduit précisément à cet effort vers une activité économique technique accrue et perfectionnée, par exemple vers le progrès technique dans l'exploitation, et si cet effort est couronné de succès, l'*Abwälzung*, au point de vue de l'économie individuelle et au point de vue de l'économie publique, peut même entraîner des avantages spécifiques, dans l'hypothèse où le temps et les forces des imposés ne sont pas mis outre mesure en requisition ou par trop dérobés à des intérêts légitimes d'ordre non économique. Assez souvent certains impôts et certaines modes d'assiette et de levée d'un impôt déterminé ont réellement pour effet d'aguillonner les imposés (payeurs d'impôts) pour ces progrès de technique économique dans le domaine de la production. Si alors des produits sont obtenus avec une moindre dépense de travail, article dans lequel se résolvent finalement tous les frais, particulièrement avec des frais *naturels* moins élevés (*Grundlegung*, § 83), l'*Abwälzung* peut devenir, au point de vue de l'économie individuelle et au point de vue de l'économie publique, un bénéfice notable, dont à très bon droit il faut tenir compte dans le jugement à porter sur une classe d'impôts ou sur un mode de levée.

L'*Abwälzung* peut s'effectuer par *augmentation et amélioration* des produits fabriqués avec *la même* dépense de travail et de capital, ou avec une dépense qui s'élève suivant une progression *inférieure* à celle de l'augmentation et de l'amélioration des produits, ou encore, avec *les mêmes* quantité et qualité de produit, par *économie sur la dépense de travail et de capital*, par conséquent sur les *frais de production*, ou par une économie sur cet article supérieure à celle qui équivaldrait à une diminution éventuelle de la quantité et de la qualité du produit. De la mesure dans laquelle les frais et les prix des produits sont proportionnellement modifiés ou non dépend ensuite la répartition des bénéfices résultant des progrès de la production entre : 1° l'imposé, 2° les éléments de la population qui à titre d'acheteurs, d'ouvriers, etc... participent directement ou indirectement à la production et à la consommation des

produits ; en tout cas l'économie publique aura considéré dans l'ensemble un gain, parce qu'on produit davantage, mieux, à moins de frais. Quant à l'imposé, il diminue la charge de l'impôt relativement pour lui et pour l'ensemble de la population.

Voici les cas de cette nature qui peuvent se présenter :

1° — Action de l'ensemble de l'imposition des particuliers comme de l'ensemble de la population dans le sens d'un accroissement d'activité suivant les deux directions indiquées ci-dessus, en particulier quand l'assiette de cette imposition présente de l'élévation et aussi quelque pression (impôt sur la fortune).

2° — Plus importants sont les cas dans lesquels un *impôt particulier déterminé* ou un *mode particulier d'assiette et de levée (méthode d'imposition)* déterminé provoque notoirement certains progrès techniques dans la production, au moyen desquels on peut diminuer la charge de l'impôt. Les exemples les plus importants de la technique fiscale moderne se rencontrent dans certaines modalités des impôts sur l'alcool, sur la bière, sur les sucres (v. encore *Fin.*, III, §§ 269, 292).

Pris en soi, cet effet de l'imposition ne peut qu'être bienvenu de l'Etat, car il en résulte une augmentation du produit net d'économie publique proprement dite. Mais l'affaire soulève d'autre part, à un point de vue, de sérieuses *objections* : les payeurs d'impôts, par exemple les producteurs d'articles imposés indirectement, ne sont en aucune façon également en état d'effectuer cette *Abwälzung*. Cela n'est possible le plus souvent qu'aux éléments les *mieux outillés*, c'est-à-dire en général aux *exploitations en grand*.

3° — Dans des cas nombreux, la pression de l'impôt peut, d'autre part, tout aussi bien ne pas occasionner d'*Abwälzungen* ou ne pas les mener plus loin.

Tel est le cas quand le temps et la puissance de travail sont déjà suffisamment mis en action, quand le progrès possible dans l'exploitation technique est accompli ; ici on a d'ailleurs affaire à des conditions extraordinairement élastiques. Il y a cependant des limites, par exemple à l'élévation de la teneur des betteraves en sucre et au rendement en sucre qu'on peut en tirer ; de même quand on manque de capital pour augmenter la production ou de

débouchés pour un surplus de produits, de même encore quand, bon gre, mal gré, la plupart des imposés ne sont pas capables de réaliser les progrès nécessaires

Par conséquent, notamment dans les pays où on a fortement *serré la vis* de l'impôt, on se gardera — et on s'en gardera absolument si les produits de l'impôt servent pour une part importante à payer l'intérêt des dettes de l'Etat (surtout s'il s'agit de dette extérieure) et à acquitter les dépenses militaires — de compter, comme cela s'est pourtant vu, sans plus ample informé ou trop entièrement sur le *stimulant*, l'*aiguillon* que l'imposition donnerait à l'*Abwälzung*. Chez les petites gens (propriétaires fonciers de la campagne, travailleurs manuels, petits industriels, etc...), l'impôt peut aussi bien au contraire paralyser toute ardeur au travail, rendre les esprits encore plus obtus et par conséquent plutôt diminuer la production ou la rendre moins bonne. Les pays et les classes de la population *surimposés* montrent nettement des symptômes de ces effets de l'imposition.

§ 146. — Il ne faut pas confondre avec l'*Abwälzung* définie ci-dessus une *autre modalité* dont les effets peuvent entraîner le même résultat pour l'imposé. *Abwälzung* d'impôts *stables* se réalisant *en fait* par suite d'un accroissement réel et général des produits (revenus, etc..) ainsi imposés ou par suite de certaines élévations du prix des produits fabriqués qui déterminent la valeur de ces produits et revenus en numéraire.

Tels peuvent être notamment les effets de certains impôts sur le *produit, stables* en droit ou en fait, particulièrement de l'impôt *foncier*. L'accroissement du produit, avec ou sans intervention de l'imposé (hausse du produit agricole du sol, de la rente foncière, du loyer), la hausse des prix des produits du sol (céréales, bétail) amènent ici une réelle diminution relative de la charge de l'impôt, c'est-à-dire une *Abwälzung* partielle. L'expression *Abwälzung* peut d'ailleurs paraître un peu déplacée ici : les effets sont les mêmes que dans l'*Abwälzung* que nous venons de définir, mais ils se produisent *indépendamment de l'imposé intéressé*, non par suite d'une excitation de volonté et d'action du fait de l'impôt, mais par suite de *conjonctures*

B. — *Fortwälzung*

§ 147 — Ici s'applique la règle suivante l'impôt est répercuté par *Fortwälzung* par le payeur ou par le premier chargé *lorsque, dans la mesure où et d'autant plus facilement qu'il peut et veut pratiquer dans l'offre qui est en jeu une restriction par suite de laquelle une offre dorénavant moindre se trouve en présence de la demande demeurée telle quelle* (exemple. réduction de la *production* par l'effet des impôts payés par son chef d'entreprise),

Trois séries de circonstances sont ici déterminantes : conditions de *technique économique* des entreprises, industries, sources de produits, etc. . intéressées ; situation *personnelle* et situation *économique personnelle* des payeurs d'impôts intéressés, constitution du *régime juridique en matière économique* considéré dans ses effets sur la possibilité d'une réelle diminution de l'offre.

1°. — Sont favorisées par leur organisation *économique technique* les entreprises, etc. . qui produisent principalement au moyen de capitaux *circulants*, sont désavantagées celles qui produisent principalement au moyen de capitaux *fixes*, au nombre desquels il faut ranger *ici*, dans la conception d'*économie privée* à laquelle il faut s'attacher, les *biens fonds* et les maisons

Enfin la *Fortwälzung* dépend encore de la difficulté ou de la facilité, très variable avec les différentes exploitations, d'obtenir une *marche commune et égale* entre les producteurs pour arriver à régler la production et l'offre (*cartels, trusts*).

Souvent ici encore les entrepreneurs *économiquement les plus forts*, ceux qui peuvent le plus facilement réaliser les mesures nécessaires pour une *Fortwälzung* étendue, prendront précisément une position à part pour conserver leur avantage *maximum*. Ils pourront même *augmenter* leur production en cherchant à élargir leurs débouchés, tout en économisant, comme on peut le faire dans une grande exploitation, sur les frais généraux et sur les frais de production proprement dits ; ils pourront maintenir les anciens prix pour écraser des concurrents plus faibles pour lesquels ces procédés sont inabordables. La limitation de production à laquelle

d'autres producteurs recourent ou sont même forcés de recourir leur profitera donc encore.

Les *ouvrages imposés* sont très rarement en état de suivre vis-à-vis de l'imposition une voie semblable, permettant la *Fortwälsung* de l'impôt

Comme tous ces facteurs différents agissent toujours ensemble, dans la même direction ou dans des directions qui se croisent, c'est à peine si l'on peut assigner *a priori* un *résultat déterminé* à la tendance à *Fortwälsung* dans un cas concret, et la grande complication des phénomènes de cet ordre ne permet pas de constater sûrement ce résultat *a posteriori*, d'après l'expérience, — et cela d'autant moins que les deux catégories de circonstances dont l'exposé va suivre interviennent en même temps.

2°. — La situation *personnelle* des payeurs d'impôts a également une influence considérable, parce que c'est sur elle que se règle pour une grande part la possibilité pratique de limiter l'offre, de modifier l'industrie, la profession, la constitution de capital, etc. .

La culture générale des intéressés est autant à considérer ici que leur capacité spéciale professionnelle ou leur puissance de travail : tout cela contribue à rendre possible, ou facile, ou difficile, ou impossible le changement de profession, etc... La situation *économique personnelle*, la possibilité de se passer plus ou moins longtemps de l'acquéit (revenu ou salaire) *courant* ou l'impossibilité de s'en passer et d'autres circonstances du même ordre jouent aussi un rôle important.

3°. — Le *régime juridique économique* a également une portée essentiellement décisive : par exemple suivant qu'il y a *liberté de l'industrie* ou régime de corporations, de concessions, etc.. , suivant la législation existante en matière de *retrait*, de *droit d'établissement*, d'*émigration* et d'*immigration*, de *contrats*, d', etc... En général, un droit industriel *libéral* facilite la *Fortwälsung*, un droit *restrictif* la rend plus difficile, quand il ne tend pas à la constitution de monopoles, comme dans certains cas que présente le régime des corporations.

Il faut avoir présentes à l'esprit toutes ces circonstances, qui se compliquent mille fois plus encore dans la vie pratique, pour se

considérer comme autorisé à déclarer au moins souvent peu fondée l'assurance qu'une *Fortwälzung* d'impôts se réalisera de la façon qu'on a prévue, par exemple, en matière d'impôts indirects de consommation, que la charge retombera finalement sur le consommateur, — et comme tout à fait dénuée de fondement l'assurance qu'il s'établira ainsi une imposition *équitable, uniforme*. Tout ce qu'on peut faire est de concéder qu'au moins dans les conditions de technique économique et dans les conditions juridiques de l'économie publique moderne la *Fortwälzung* exacte et complète, voulue ou présumée, des *impôts indirects de consommation* de l'espèce usuelle, douanes à l'importation, impôts intérieurs, accises, etc. est toujours encore plus facile et par conséquent plus probable que la *Fortwälzung* des impôts directs, des impôts sur le produit, sur le revenu. L'impôt foncier conforme aux doctrines *agariennes* ne pourra bien certainement être que tout à fait exceptionnellement répercuté par *Fortwälzung* sur le consommateur par l'élévation du prix des produits.

#### C. — *Rückwälzung*

§ 148. — D'une façon générale apparaissent ici comme favorables les circonstances qui se montrent défavorables à la *Fortwälzung*, et inversement. En conséquence, il faut poser la règle suivante : la *Rückwälzung* réussit lorsque, dans la mesure où et d'autant plus facilement que la demande qui est en jeu permet, supporte et subit une réduction, de sorte que dorénavant une demande moindre se trouve en présence de l'offre demeurée telle quelle.

Les mêmes influences sont à considérer qu'en matière de *Fortwälzung* ; il faut de plus ici attacher une attention particulière, pour ce qui concerne les objets de consommation, à la nature du besoin que le produit imposé est appelé à satisfaire et à la faculté de remplacer un produit par un autre, comme par exemple le café par la chicorée (cf. *Fin.*, III, §§ 281, 315) : l'impôt sur des objets de consommation nécessaires et impossibles à remplacer est plus difficile à répercuter par *Rückwälzung* que l'impôt sur des objets

de consommation dont *on peut se passer* ou qu'on peut *remplacer* par d'autres.

Le producteur atteint par la *Ruckwalzung* sera-t-il finalement forcé de supporter l'impôt à titre de *charge*? si oui, dans quelle mesure? et quels seront d'une façon générale les effets *ultérieurs* de l'impôt ainsi répercuté? ici interviennent de nouveau toutes les influences qui contribuent à déterminer la *Fortwälzung*

#### D. — *Weiterwälzungen.*

§ 149. — Pour ces derniers phénomènes, formes que peuvent revêtir la *Fortwälzung* et la *Ruckwalzung*, l'une comme l'autre, on peut poser une *règle générale* : plus la situation générale de celui sur qui un impôt a été répercuté par *Fortwälzung* ou par *Ruckwälzung* est semblable à celle du premier répercuteur, plus la *Weiterwälzung* est probable *in infinitum*

Le montant primitif de l'impôt d'un payeur *peut* parfois se résoudre de cette manière en fractions de plus en plus petites qui tendent à s'attacher comme des parcelles des frais de production aux prix des biens matériels et des prestations, aux taux des rentes d'intérêt, de bail à loyer, de bail à ferme, etc... On ne peut pas déclarer d'une façon générale que cela arrive dans la *réalité*, ni dans quelle mesure cela peut arriver. Les conditions de la concurrence et toutes les circonstances multiples auxquelles nous avons touché précédemment interviennent dans la détermination de ce fait. On ne saurait contester la possibilité de cette *Weiterwälzung* générale pour une foule d'impôts dans le trafic libre, ni la tendance en ce sens chez la plupart des personnes isolées atteintes par un impôt. On peut en déduire une certaine tendance de la circulation à répartir plus uniformément la charge de l'impôt, mais rien de plus.

C'est naturellement l'ensemble de l'activité économique d'une nation qui doit produire la somme d'ensemble de tous les impôts, dans la mesure où l'étranger n'est pas efficacement appelé à supporter pour partie les impôts nationaux. La population ou l'économie publique *considérée comme un tout* en constitue dans tous

les cas le *chargé*, et de quelque façon que s'opère le premier payeur ce n'est que par l'effet de la *circulation* que s'établit la *répartition définitive des impôts* entre les divers membres de la population. Mais ce *processus repartitif* n'est rien autre que la répercussion, singulièrement *exclue par la définition même* dans la doctrine de STEIN. Ici s'applique ce que nous avons dit plus haut (§ 139). S'il en était autrement, pourquoi la théorie et la pratique devraient-elles donc se donner tant de peine pour choisir les classes et les objets d'impôt ?

#### VII — Conclusion sur la répercussion en général.

§ 150. — De l'exposé qui précède résulte par conséquent la conclusion suivante : la répercussion s'opère en fait dans la circulation de plusieurs manières, mais fréquemment elle ne s'opère qu'avec de grandes difficultés, parfois complètement insurmontables. De plus, il n'est pas possible d'en déterminer à l'avance les effets d'une façon sûre et générale, ni même de les dégager sûrement *a posteriori*. On ne peut donc pas garantir que la répercussion aura pour effet de *répartir exactement, même peu à peu, une imposition préjudiciable et sans uniformité*. Il n'est donc pas possible de justifier à titre général les impôts nouveaux en renvoyant aux conséquences favorables d'une répercussion qui sera entrée en action, et dans une espèce concrète, par suite de la complication du *nexus* causal dans cette espèce, cela est très difficile et très peu sûr. Il ne faut par conséquent pas être trop optimiste au sujet de répercussions désirées, attendues, même de répercussions probables. Mieux vaut se donner pour tâche d'organiser l'imposition *dès l'abord*, de manière à ce qu'elle satisfasse aux principes d'économie publique et aux principes d'équité.

#### VIII. — La répercussion dans certaines classes particulières d'impôts

§ 151. — A. — Ici se présentent maintenant, suivant les circon-



tances diverses sous l'empire desquelles la répercussion doit ou devrait se produire d'après la nature de chaque classe d'impôts, quelques particularités relatives aux tendances régnantes, aux phénomènes et aux résultats. Avant de poser au § 153, p. 208, quelques règles applicables aux classes d'impôts les plus importantes, nous ferons ressortir quelques-unes de ces particularités des circonstances qui contribuent à déterminer la répercussion des différentes classes d'impôts.

1°. — Pour plusieurs impôts, la répercussion est notablement influencée par les relations du commerce intérieur avec le commerce *extérieur, international*. Cela complique un problème de répercussion, comme par exemple celui des *douanes à l'importation*, même au cas de *droits purement financiers*, cas qui autrement est relativement simple, davantage au cas de *droits protecteurs*, tout à fait au cas de droits conformes aux théories *agraraires*, et cela dans une mesure absolument extraordinaire. Même pour les impôts *intérieurs de consommation* appliqués à l'exploitation productive, le problème de la répercussion devient encore plus compliqué grâce aux conditions des *débouchés extérieurs* de l'article imposé, surtout dans certaines méthodes d'imposition, comme dans l'impôt sur les matières premières, où il y a *bonification d'impôt* au moment de l'exportation. Ici des mesures de *politique commerciale*, comme les droits d'importation protecteurs, les bonifications et les primes à l'exportation, viennent se croiser avec l'intérêt financier qui est, d'autre part, l'intérêt directeur en matière d'impôts, et rendre encore plus difficile la solution du problème de la répercussion.

2°. — C'est encore une affaire importante pour le problème de la répercussion dans les différentes classes d'impôts que la question de savoir quelle influence exerce le *défaut d'uniformité* dans l'assiette sur des sujets et des objets relevant d'une seule et même classe d'impôts, et si, dans quelle mesure, et avec quelles perspectives de réalisation, des tendances à répercussion peuvent se manifester ici. L'effet de ce défaut d'uniformité sera différent suivant l'état des choses dans les différentes classes d'impôts.

Dans les impôts *directs* on vise à une assiette *uniforme*, mais on

n'y atteint pas toujours en pratique. Les personnes surimposées manifestent bien, — si elles ont conscience de la surimposition, ce qui est loin d'être la règle générale, au moins pour les impôts personnels —, une tendance à effectuer la répercussion en élevant le prix de leurs produits et de leurs services, mais elles y parviendront difficilement, parce que la concurrence rendra vaine cette élévation de prix.

Pour les impôts *personnels*, les impôts sur le *revenu* et autres analogues, le remède se trouve principalement dans la procédure de réclamation, dans les dénonciations contre des tiers insuffisamment imposés, dans l'amélioration de l'assiette et dans son renouvellement fréquent. Sinon, les surimposés devront le plus souvent *supporter* leur surcharge. Ce n'est qu'en présence d'un défaut d'uniformité *tout à fait extraordinaire* et de *longue durée* que se produiront des émigrations, des changements de profession, etc. .

Dans les impôts sur le *produit* et dans les impôts *indirects de consommation* appliqués à l'exploitation productive, un défaut d'uniformité *persistant* dans l'assiette provoquera des tendances à répercussion, mais ces tendances ne pourront qu'exceptionnellement se réaliser (notamment au cas de *marché fermé*, auquel les concurrents moins imposés ne peuvent pas étendre leur production et leur offre). Le plus souvent les surimposés devront *supporter* leur fardeau, à moins qu'ils n'obtiennent une révision équitable de l'assiette (sur la péréquation du cadastre et les inégalités colossales de l'impôt foncier en France, v. *Fin.*, III, §§ 440 et suiv.) Ici se produiront encore des phénomènes d'*amortissement de l'impôt*.

Pour les *douanes*, les *octrois*, les impôts de *circulation*, il y aura moins souvent répercussion que réclamation, dénonciation, etc... Si ces procédés n'aboutissent pas, les surimposés seront évincés par leurs concurrents plus favorisés ou devront supporter leur surcharge sans pouvoir la répercuter, cela étant par hypothèse impossible en raison de la fixation des prix par les concurrents plus favorisés (cas analogue dans la *contrebande*).

Le *défaut d'uniformité* d'un impôt en ce qui concerne les différents contribuables qui y sont soumis ne serait donc pas *pratiquement* un facteur bien important pour la répercussion.

3°. — § 152 — C'est dans la théorie un point controversé que de savoir s'il faut ranger tous les impôts ou bien tout d'un trait au nombre des *frais de production* des biens matériels, des prestations de services, du *travail* de l'imposé, donc finalement au nombre des *dépenses acquises* ou *frais d'acquisition* du revenu (et de la fortune), ou bien au nombre des *dépenses* proprement dites, à la charge du revenu, semblables aux autres dépenses qui servent à satisfaire les besoins.

Or, pour résoudre cette question, il faut distinguer de quelles *classes* d'impôts il s'agit. Ces classes doivent ici se répartir en *deux groupes* dans chacun desquels la question se présente, formellement et aussi matériellement, d'une manière différente.

Au *premier* groupe appartiennent les impôts *personnels*, les impôts sur le *revenu*, les impôts sur la *fortune* et les impôts *successoraux*, qui, au point de vue technique, s'attachent immédiatement au *resultat effectué de phénomènes d'acquisition terminés* après avoir conduit à un *revenu* ou à une *possession de fortune* chez le contribuable ; ce groupe comprend également les impôts de consommation payés directement par le consommateur (comme parfois en matière de douanes, d'octrois, de monopoles) ou répercutés sur lui par hausse des prix ; il comprend encore, dans les cas analogues à ceux que nous venons de définir pour les impôts de consommation, les impôts de circulation payés, ou supportés par répercussion, par des particuliers qui n'appartiennent pas au monde des affaires, et, dans les mêmes conditions, des impôts sur le produit, comme l'impôt foncier sur le particulier qui habite sa propre maison ou sur le propriétaire agriculteur dont les produits sont consommés par lui-même et par les membres de sa famille. Au *second* groupe appartiennent la plupart des autres impôts, notamment les impôts sur le produit dans presque tous les cas, les impôts de consommation intérieurs qui s'attachent à l'exploitation productive, les douanes, octrois et impôts de circulation payés par les *gens d'affaires*.

Les impôts du *premier* groupe doivent régulièrement être tenus pour des *dépenses* tirées du *revenu formé* ou de la *fortune formée*, et sont aussi considérés et habituellement traités comme tels par le

contribuable Ils donnent infiniment moins que les suivants lieu à répercussion.

Quant aux impôts du *second* groupe, tout contribuable qui pense et qui calcule conformément aux lois économiques les range régulièrement de lui-même au nombre de ses *débours d'affaires* ou *frais de production* grevant l'*acquisition* du revenu ou de la fortune qui ne s'établit finalement que comme reste de soustraction, après *défalcation* de ces débours ou frais. En ce qui les concerne, il y a donc tendance consciente de l'imposé à les *recupérer* comme les autres débours d'affaires dans les prix de vente des marchandises et des prestations de services, c'est-à-dire à les répercuter et à ne considérer par conséquent comme revenu (revenu *net*) ou comme fortune (accroissement de fortune *net*) que ce qui reste, ces débours une fois *défalqués*. Pour savoir si cette tendance à répercussion peut aboutir à réalisation, et dans l'affirmative, dans quelle mesure et dans quels cas, il faut tenir compte des mêmes circonstances que pour déterminer si d'une façon générale tous les frais de production sont entièrement couverts. Mais dans l'un et l'autre de ces deux problèmes s'appliquent, aux frais en général comme en particulier aux impôts qu'on y fait rentrer, la *loi des frais de production* et la loi de compensation des bénéfices dans les différentes entreprises du trafic libre, c'est-à-dire qu'il y a dans le trafic *tendance* à obtenir la couverture des frais par des moyennes.

B. — *Règles de répercussion concernant ces taines classes d'impôts.*

1°. — § 153. — Les impôts *personnels* (capitations, impôts directs par familles, par classes, sur le revenu, sur la fortune), y compris les impôts indirects de consommation (intérieurs, droits de douane purement financiers) qui devraient retomber sur le *consommateur* (donc par exemple aussi sur l'*ouvrier*) par l'effet de la hausse du prix des marchandises qu'ils atteignent, ne sont, en tant qu'il s'agit d'impôts généraux *d'Etat*, que rarement dans la pratique répercutables par le payeur, ou, pour les impôts indirects de consommation, par le chargé, — mais dans tous les cas seulement par l'intermédiaire de phénomènes dont la marche est lente et difficile et dont il est malaisé de rendre un compte exact, — quand il s'agit

de *travailleurs* et de *petites gens*, seulement dans des hypothèses extrêmement délicates

2°. — Les impôts sur le *produit*, en particulier les impôts *réels* (impôt foncier sur les propriétés bâties et non bâties, impôt sur l'industrie, impôt sur la rente des capitaux), peuvent, pris en soi, être répercutés sur le prix des produits fabriqués, mais dans des hypothèses qui peuvent se réaliser et se réaliseront dans une mesure très différente suivant les diverses espèces d'impôts (v. les paragraphes précédents).

C'est précisément pour ces impôts sur le produit qu'il faut par contre compter dans la pratique avec la possibilité de l'*amortissement de l'impôt* : l'impôt (respectivement la surimposition ou aggravation d'impôt) réagit sur la valeur en capital de la source de produit (de l'objet de produit), et le montant de l'impôt capitalisé est éventuellement défalqué de cette valeur quand il y a changement de propriété (vente, accession d'héritage).

3°. — Les *impôts successoraux* ne sont pas répercutables, et c'est un de leurs avantages. Les impôts sur les *gains de jeu* le sont souvent, mais non sans conditions (il y a alors *Ruckwalzung* sur le tenancier des jeux). Dans les impôts qui frappent spécialement les *gains fortuits*, par exemple ceux de la propriété foncière, il faudrait, par contre, compter davantage avec une tendance à répercussion au moyen de réaction sur le prix.

4°. — Dans les *impôts de circulation* il faut distinguer chaque espèce concrète, dans chacune d'entre elles les conditions se présentent différemment ; le résultat est le plus souvent douteux.

Les impôts sur des tractations juridiques entre personnes différentes (mutations de propriété d'immeubles, de marchandises, de valeurs de bourse, contrats) sont répercutables ; il peut y avoir report de l'impôt dans un sens ou dans l'autre, ou partage entre les intéressés, l'un et l'autre éventuellement par voie de convention. Plusieurs impôts de circulation d'une autre nature, par exemple ceux qui atteignent des actes déclaratifs ou unilatéraux (lettres de change) auront les mêmes effets que les impôts sur l'industrie et seront répercutables, mais sans certitude dans les résultats, comme les impôts sur le produit.

5°. — Les *impôts intérieurs de consommation* qui s'attachent à l'exploitation productive (impôts sur le sel, sur le tabac, sur les sucres, sur les boissons) sont régulièrement conçus comme impôts indirects répercutables sur l'acheteur, respectivement sur le consommateur, par hausse des prix. Cette répercussion (*Fortwälzung*) peut s'effectuer, notamment sur un terrain économique fermé ou quand il existe des droits d'importation proportionnés sur les articles étrangers concurrents, et elle s'effectue en effet assez fréquemment, plus ou moins, même parfois complètement. Mais d'autres effets ne sont pas non plus impossibles ; ils se présenteront souvent, soit à la place de la *Fortwälzung*, soit combinés avec elle de plusieurs façons différentes : réactions sur toutes les personnes employées à la production, au débit, au transport de l'objet de l'impôt et des matières servant à sa fabrication, sur leurs gains, salaires et profits d'entreprise, combinaisons possibles de ces effets et d'effets sur les prix avec des effets sur les qualités, etc. ; effets différents suivant les exploitations intéressées, plus ou moins puissantes économiquement, etc. . Les *Weiterwälzungen* de ces impôts une fois répercutés par *Fortwälzung* sur le consommateur sont difficiles et sont rares en pratique.

6°. — Les impôts intérieurs de consommation établis sous forme de *monopoles* (tabac, sel, etc. ) ont le grand avantage de résoudre simplement et sûrement le problème de la répercussion en permettant de charger exactement le consommateur, par le prix des objets monopolisés, du taux d'impôt cherché. A la *Weiterwälzung* de ces impôts s'applique ce que nous avons dit au sujet des autres impôts intérieurs de consommation.

7°. — Les *droits de douane purement financiers* à l'importation sur des articles exclusivement tirés de l'étranger, comme autrefois presque toutes les denrées coloniales, et aujourd'hui encore beaucoup d'entr'elles, ou sur des articles dont les produits concurrents intérieurs sont soumis à un impôt exactement équivalent, élèveront en règle générale le prix de ces articles à l'intérieur de tout le montant des droits de douane, et même davantage, s'il faut en outre tenir compte au négociant d'autres *débours avancés* (intérêts, etc. )

8°. — Les impôts de consommation qui revêtent la forme de *droits d'entrée* ou d'*octrois* sur des articles qui ne sont produits qu'en dehors de la localité ou qui, produits dans la localité, sont effectivement soumis à un impôt exactement équivalent, donnent lieu à la même appréciation que les droits d'importation purement financiers : ils élèveront en règle générale de tout leur montant le prix des articles introduits.

9°. — Les *droits de douane protecteurs* qui frappent les produits industriels et surtout les produits agricoles de l'étranger concurrents d'articles indigènes sur le marché intérieur n'ont pas en règle générale des effets simples, par exemple en ce qui concerne les prix intérieurs, mais des effets plus ou moins compliqués (v § 151, p. 205) Il y a tendance à hausse des prix intérieurs pour les marchandises importées et ultérieurement même pour les marchandises intérieures, mais la réalisation de cette tendance dépend de conditions extrêmement complexes.

Cette brève vue d'ensemble sur les conditions de la répercussion dans certaines classes particulières d'impôts confirme encore la conclusion des éclaircissements précédents sur la répercussion en général, telle qu'elle a été résumée au § 150, p. 204 : « Il n'est pas possible d'en déterminer à l'avance les effets d'une façon sûre et générale, ni même de les dégager sûrement *a posteriori*. »

#### IX. — Effets des dégrèvements d'impôt

§ 154. — Les règles générales de répercussion et les règles spéciales qui s'en déduisent pour certaines classes particulières d'impôts trouvent également leur application corrélatrice aux phénomènes inverses, c'est-à-dire aux effets des *suppressions* et *modérations* d'impôts *existants*. Mais ici les conditions ne sont qu'encore plus compliquées, les effets, par exemple sur l'abaissement des prix au sujet des impôts de consommation et des douanes, encore beaucoup plus incertains, plus lents dans les conditions les plus favorables, les effets en général encore plus complexes, ne se produisant pas toujours seulement dans le sens d'un

mouvement des prix, comme l'admettait l'ancienne théorie *mécanique* de la circulation, — d'où, dans la pratique, des déceptions fréquentes, à vrai dire mêlées aussi d'illusions sur l'étendue possible de l'influence des dégrèvements, illusions qui reposent sur de fausses conceptions de l'élévation de l'impôt et de ses effets antérieurs dans le sens de la hausse des prix. Mais, d'autre part, nier toute influence favorable de mesures semblables sur le prix, etc... n'est que généraliser à tort en sens opposé des propositions vraies en partie et poser en certitudes des vraisemblances ou même de simples possibilités.

### X — Conclusions pour le choix des classes d'impôts

§ 155. — D'après ce qui précède, on ne peut, en ce qui concerne l'imposition en général et certaines classes d'impôts en particulier, que dégager certaines *tendances* de la répercussion et les corroborer dans une certaine mesure par l'expérience. Mais ces tendances elles-mêmes sont déjà plus complexes que ne l'admettait la théorie ancienne. En outre, elles se réalisent dans la circulation économique plus difficilement, plus lentement, elles s'entrecroisent et par la même se modifient plus qu'on ne le supposait autrefois. Un procédé de déduction plus subtil et appuyé sur des observations méthodiques et sur des enquêtes statistiques permet aujourd'hui de le démontrer avec plus de précision. Dans les espèces concrètes, toute prédiction doit donc être faite avec une bien plus grande prudence. De même que la rétrospection et l'analyse des effets déjà produits par un impôt aboutit souvent à un *non liquet*, de même il faut pour l'avenir mettre plus d'un point d'interrogation à toute prédiction. Tout cela est à considérer dans le problème du choix des classes d'impôts.

Toutefois, on va aussi trop loin, par une réaction bien compréhensible, mais qui n'est pas encore justifiée pour cela, contre les thèses absolues de l'ancienne théorie *mécanique* de la répercussion, cantonnée dans la méthode de déduction abstraite, quand on dénie à toute théorie de ce genre, même à la nouvelle théorie



rectifiée, toute valeur pour le choix des classes d'impôts dans la science et dans la pratique, et qu'on professe que *rien de certain* ne peut être énoncé en cette matière. En effet, certaines *tendances principales* et les facteurs qui modifient le mode et le sens de leur action peuvent en tout cas être dégagés de manière à pouvoir utiliser la conclusion, quelle qu'elle soit, pour le problème du choix des classes d'impôts

De la théorie de la répercussion établie plus haut on peut tout d'abord, on doit même tirer la conclusion suivante pour le choix des classes d'impôts : c'est *précisément à cause de la complexité du problème de la répercussion et de la difficulté qu'il y a à embrasser l'ensemble des phénomènes et leurs résultats* que le choix des classes d'impôts est une affaire d'importance peu commune, car ces conditions ne permettent pas de compter sur une compensation suffisante des défauts d'uniformité qu'attendrait un optimisme excessif, sur une répartition équitable des impôts par régularisation automatique. En effet, les vieux impôts ne sont pas toujours devenus bons, loin de là, et les défauts des nouveaux ne sont pas compensés par la répercussion ou ne le sont pas suffisamment.

Par conséquent, en raison même de cette situation, on choisira les classes d'impôts, on organisera le système des impôts de manière à ne pas attendre uniquement des phénomènes incertains de la répercussion l'élimination des défauts de l'impôt au point de vue de l'exacte répartition économique de sa charge sur les sources d'impôts et sur les contribuables. Il y a lieu au contraire de choisir autant que possible, dès l'abord, des classes d'impôts qui satisfassent à cet égard aux vrais principes de la théorie et aux justes *desiderata* de la pratique, et, par conséquent, pour autant qu'il faut inévitablement tenir compte à ce sujet de la répercussion, des classes d'impôts dont la répercussion ne soit pas trop facile ou puisse être assez vraisemblablement escomptée dans un sens déterminé, de façon qu'on puisse avoir une vue d'ensemble de ses effets.

Si, comme il arrive d'ailleurs souvent, on ne peut pas se contenter de ces classes d'impôts, par exemple parce que leur produit

est insuffisant ou parce qu'elles soulèvent d'autres objections, soit de principe, soit pratiques, on ne peut évidemment pas faire autrement que d'admettre aussi des classes d'impôts plus hasardeuses en raison des conditions probables de la répercussion ou moins sûres en raison de l'obscurité de cette situation. Mais alors il faudra aller aux conséquences nécessaires, par exemple . compléter des impôts problemement plus lourds pour le bas de l'échelle sociale, comme plusieurs impôts indirects de consommation, par d'autres dont la charge pèsera en sens inverse, comme des impôts sur le revenu, sur la fortune, prendre toutes les dispositions requises et possibles pour faciliter, entraver ou compenser une répercussion voulue ou non qui ne se réalise pas exactement, ou se réalise, en tant que voulue ou non voulue, d'une autre façon qu'on ne croyait, entre autres dispositions de cet ordre on peut citer l'incorporation au système des impôts d'une classe d'impôts ayant des effets différents des autres.

Le point de vue de la théorie de la répercussion conduit cependant, pour le choix des classes d'impôts, l'organisation du système des impôts et le problème toujours connexe de la couverture des besoins financiers, aux trois conclusions *positives* suivantes :

1°. — Sont de *bons impôts* . les *impôts personnels directs* généraux et uniformes (impôts sur le revenu, impôts par classes, impôts sur la fortune), parce qu'ils sont plus rarement et plus difficilement répercutés par *Fortwälzung*; les *impôts successoraux*, parce qu'ils ne sont pas directement répercutables; les impôts de *consommation* sous forme de *monopoles*, parce qu'au moyen de la hausse des prix ils chargent exactement le consommateur de la manière cherchée, et peuvent être ainsi rationnellement incorporés au système des impôts, et certains impôts de *circulation* auxquels s'appliquent des considérations analogues.

2°. — Les impôts *directs* sur le *produit*, beaucoup d'*impôts de circulation*, les *impôts intérieurs* de *consommation* et les *droits de douane* soulèvent beaucoup plus d'objections, au point de vue de la théorie de la répercussion, à cause de la complication de leurs phénomènes de répercussion et de la grande difficulté, parfois de l'impossibilité qu'il y a à en rendre compte : ils sont par

suite de *mauvais* impôts ou des impôts *médiocres*, dont on ne peut cependant se passer, pour des raisons concluantes d'un autre ordre et à cause de plusieurs avantages spécifiques qu'ils présentent.

3°. — Comme on ne peut pas, en règle générale, satisfaire les besoins financiers uniquement au moyen des impôts du premier groupe indiqué plus haut, impôts dont les conditions de répercussion soulèvent le moins de difficultés ou d'objections, et comme ceux du second groupe soulèvent à ce sujet des objections graves et multiples, on aboutit donc à cette conclusion logique. *précisément en raison de ces circonstances*, il faut recommander, conformément à notre analyse et à la thèse de VON FALCK (1), le *maintien* ou le *rétablissement* d'autres *revenus publics*, de *taxes*, d'*acquêts privés*, par conséquent aussi le *maintien* nécessaire et même l'*extension* de la *propriété publique* sur des *sources de rentes*.

Il faut incontestablement considérer ces conclusions de la théorie de la répercussion comme importantes à divers égards pour la *constitution du système des impôts*, le *choix des impôts particuliers*, des *objets d'impôts* et des *modes de levée*. On saura trouver des indications suffisantes sur ce qui est expédient et sur ce qui est nuisible. Beaucoup de ces indications ressortiront des considérations qui seront présentées aux chap. IV et V et dans la *Théorie spéciale des impôts*

(1) Notamment p. 204 et suiv. Cf. *Fin*, I, § 217 et *passim*, et dans le présent volume §§ 76, 107, 108, pp. 102, 103, 142, 145.

### Section III

#### Principes d'équité ou d'équitable répartition des impôts.

---

##### Sous-Section I

##### De l'équité dans la répartition en général

###### *Introduction.*

§ 158 (1). — *Où est l'équité?* cette question primordiale chez l'homme pensant peut aussi se placer en tête des discussions sur les principes d'équité dans l'imposition, et cela sous cette forme : *Qu'est-ce que l'imposition équitable?* Ce n'est naturellement pas ici le lieu de répondre philosophiquement à fond à la première question. Il faut seulement avertir que toutes les difficultés que présente cette réponse se retrouvent à l'occasion de la question spéciale qui concerne l'imposition. Mais c'est une chose digne de remarque que cela n'ait point été généralement ressenti dans la science des finances. Autrement on aurait évité de poser sans preuves plusieurs thèses très contestables, ou du moins d'une valeur purement relative, sur l'imposition *équitable*, et d'opérer avec ces thèses comme avec des axiomes et des doctrines immédiatement applicables dans la pratique. En outre, dans les questions controversées, on aurait souvent vu qu'il était impossible de s'entendre parce que les avis différaient dès le point de départ, des la conception fondamentale de ce qui est *équitable* dans l'imposition, et que par là-même les divergences étaient également inévitables sur les conséquences, pour l'établissement des *desiderata d'équité* en matière d'imposition.

(1) L'Édition originale contient en tête de la sous section I un § 156 et un § 157 consacrés à la bibliographie critique du sujet.

Pour nos objectifs dans la science des finances et dans la théorie des impôts, il est avant tout nécessaire et d'autre part il suffit de se faire des idées nettes sur les trois points suivants : *relativité historique de l'équité en matière d'impôts*, le *jugement* à porter sur l'équité en matière d'impôts *dépend du jugement* porte sur notre *système de la concurrence dans l'économie privée* (§§ 159 et suiv., p. 218 et s.), la *division du travail* et la *technique* influent sur l'*application des desiderata* d'équité dans l'organisation et la réalisation pratiques de l'imposition (§ 161, p. 222).

I. — *Relativité de l'idée d'équité en matière d'impôts.*

L'*équité* elle-même, comme en général tout ce qui est *moral* ou *éthique*, n'est pas quelque chose d'*absolu*, mais quelque chose de *relatif* suivant le *temps* (*historiquement*) et suivant le *lieu*, quelque chose de conditionne par la *civilisation du peuple considéré*. Cela s'applique tout particulièrement à l'*équité* en matière d'imposition (cf. les exemptions d'impôts et les privilèges au Moyen Age)

Nous ne considérons maintenant la question de l'imposition *équitable* que pour la période moderne de la civilisation et du droit où nous nous trouvons. Ici nous pouvons effectivement regarder les principes de généralité et d'uniformité comme des axiomes d'équité dans *notre mentalité moderne*, axiomes donnés par notre conception même de la liberté et de l'égalité personnelles et politiques (civiques), et que nous concevons d'une façon *individualiste*, *de particulier à particulier*, de sorte que *chaque individu*, au moins *en principe*, est redevable d'impôts, comme membre de la collectivité, Etat, commune, etc..., en vertu du principe de la généralité, et que tous les individus sont *uniformément* imposés si on les compare *l'un à l'autre*, — à la différence de l'ancienne constitution par *ordres*, sous laquelle l'équité dans l'imposition consistait dans un règlement contractuel entre prince et ordres et dans l'accord sur la répartition de la charge fiscale entre les ordres, soit dans le chargement convenu d'ordre à ordre, éventuellement avec généralité et uniformité également d'ordre à ordre.

Mais maintenant, non seulement de grandes difficultés se présentent pour appliquer ces axiomes bien simples aux problèmes pratiques d'impôt, mais encore il est souvent difficile, même dans

la simple théorie, de déterminer une application exacte et conséquente. Et c'est encore une question plus délicate, même quand l'équité en soi est chose universellement admise pour notre époque au sens *individualiste* des deux axiomes, que de savoir comment il faut *entendre* ces deux propositions : une imposition *générale*, et surtout une imposition *uniforme*, dans le sens de l'équité

II. — *La répartition équitable des impôts considérée dans ses rapports avec le fonctionnement du système de la concurrence dans l'économie privée*

§ 159. — Le jugement à porter sur ce que doit être une imposition *équitable* et sur ce que la réalisation de ce *desideratum* exige dans la pratique dépend du jugement qu'on porte sur la *répartition existante des revenus et de la fortune*, telle qu'elle s'établit sous l'empire du *droit existant* qui consacre le système de la *libre concurrence* dans l'économie *privée* : liberté personnelle, droit de propriété privée, non exclusif, mais fortement prédominant, des organisations économiques privées sur les moyens matériels de production, le sol et le capital, liberté des conventions.

A. — Qui considère ce système comme *absolument juste* et comme *le seul équitable*, ainsi que le fait l'économie politique libérale de l'école des physiocrates et de SMITH, doit, en bonne logique, regarder aussi comme exclusivement juste et équitable la répartition existante des revenus et de la fortune, le produit de ce système, — conséquence qu'aussi bien les penseurs rigoureux de l'école ont tirée et nettement formulée (v. *Grundlegung*, §§ 117, 121 et suiv., 126, 129, 134, avec les observations sur la bibliographie du sujet, particulièrement p. 223 et 240 de la 2<sup>e</sup> édition).

Pour qui juge ainsi, la répartition existante des revenus et de la fortune est donc un *fait* qu'il n'y a pas lieu de discuter plus avant, qu'il faut prendre en soi et avec toutes ses conséquences économiques et sociales. Or, l'une de ses conséquences est qu'un seul et même montant de dépense entraîne des charges différentes (des sacrifices différents) pour des personnes dont les revenus diffèrent par leur élévation et par leurs sources et dont en général les situations économiques sont différentes, ou, réciproquement, que la capacité de prestation de ces personnes varie, pour un même

montant de dépense, suivant les facteurs économiques précités.

Il résulte donc de cela que l'imposition ne doit autant que possible rien changer *en soi* à la répartition des revenus et de la fortune considérée comme juste et équitable, c'est-à-dire, — puisque naturellement on enlève par l'imposition quelque chose à chaque particulier, — *ne rien transposer* dans les relations entre les situations individuelles de revenus et de fortune. Dans ce système, le but de l'imposition est donc logiquement limité strictement à la *couverture des besoins financiers*, avec *exclusion* du but *social-politique* que nous avons précédemment mis en lumière (§ 82, p. 108) et que nous justifions dans le présent ouvrage.

Les conséquences de ce point de vue pour la conception de l'équité dans l'imposition et pour les *desiderata* de généralité et d'uniformité sont pour l'essentiel et brièvement les suivantes .

1° — La *généralité* est prise *au pied de la lettre* : donc, en particulier, *tout* ressortissant de l'Etat, que son revenu soit gros ou faible, qu'il consiste en rentes ou en produits de travail, etc. , est en principe redevable d'impôts. *Aucune* exemption n'est accordée pour le *minimum* nécessaire à l'existence (§ 167, p. 232).

2° — L'*uniformité* est conçue comme *proportionnalité exacte de l'impôt au revenu*, c'est-à-dire que chacun doit *en principe* acquitter de son revenu une *quotité* d'impôt *égale* . imposition *proportionnelle*, soit un *pour cent égal* de tout revenu ; *exclusion* de l'imposition *progressive* dans laquelle, pour les *gros* revenus, le taux de l'impôt *s'élève plus vite* que le revenu lui-même ; en outre, on impose *également* le revenu provenant du *travail* et le revenu provenant de *rentes*, et on *ménage* la possession d'économie privée en fortune et en capital, *limitant* donc la source de l'imposition au *revenu* individuel.

Le point de vue directeur de l'imposition ainsi préalablement exposé d'une façon suffisante peut être, pour le distinguer de celui qui va suivre, qualifié de *purement financier*, ou de *fiscal*, ou encore d'*individualiste*. La justesse des conséquences qu'on en tire pour la généralité et l'uniformité de l'imposition ne peut pas être contestée quand on concède les *prémises* : caractère juste et équitable de la répartition des revenus et de la fortune dans le système

de la libre concurrence dans l'économie privée. Les conséquences restent ou tombent avec les prémisses

B. — Mais ces *prémisses* ne doivent pas être tenues pour exactes, au moins dans la généralité que leur attribue l'économie politique libérale (V. *Grundlegung*, spécialement §§ 124, 125, 299 et suiv., 313 et suiv., 369 et suiv.)

La conséquence qu'on en tire pour l'imposition, à savoir l'*intangibilité* de la répartition des revenus et de la fortune entre les particuliers dans la relation qu'elle établit de revenu à revenu et de fortune à fortune, est donc *inexacte* dans cette généralité de principe qu'on lui donne. On peut et on doit au contraire poser un *second* point de vue directeur de l'imposition à côté du point de vue purement financier : le point de vue de la *politique sociale*, suivant lequel l'impôt n'est *pas seulement* un moyen de couvrir les besoins financiers, mais un moyen de couverture qui intervient en outre pour *corriger* la répartition des revenus et de la fortune qui se produit sous l'empire de la libre concurrence.

Les conséquences de cette position de politique sociale pour les *desiderata* de généralité et d'uniformité sont pour l'essentiel et brièvement les suivantes .

1°. — La *généralité* n'est pas prise au pied de la lettre, *pas davantage* en ce qui concerne les ressortissants de l'Etat. Il peut, au contraire, y avoir *exemption* d'impôt en général ou de certains impôts (par exemple impôts directs sur le revenu) au profit des personnes pourvues d'un faible revenu, notamment si ce revenu provient de leur travail (*desideratum social* de l'exemption de l'impôt pour le *minimum* nécessaire à l'existence, § 167, p. 232). Et ici cette exemption n'est pas uniquement justifiée, comme dans le système précédent, par la compensation d'*autres* impôts plus élevés, mais elle est justifiée *en soi*, pour *décharger réellement* au point de vue économique les *petites gens* et pour les imposer *relativement moins* que les gens plus aisés.

2°. — L'*uniformité* est ici entendue en ce sens que l'imposition soit *autant que possible proportionnée à la capacité de prestation économique, laquelle croît suivant une progression plus rapide que le revenu* (et la fortune) ; — d'où *desideratum de principe* de l'impo-



sition *progressive* des *gros* revenus, c'est-à-dire s'élevant *plus vite* que le revenu lui-même, et *exclusion* de l'imposition simplement *proportionnelle*, — de plus, imposition du revenu *consolidé* ou revenu de *rentes* (ou, plus brièvement, du revenu de la *possession*) *supérieure* à l'imposition de revenu provenant du *travail*, — dans ce but, éventuellement progression avec distinctions suivant les sources de revenus, ou bien, à *côté* de l'imposition ordinaire des revenus, et spécialement pour la *compléter*, impôts *somptuaires* proprement dits, ou bien impôts généraux sur la *fortune*, respectivement sur le *capital*, ceux-ci étant considérés avant tout comme des formes de *surimposition* du revenu ; — en outre, tendance à des impôts ou à des modes d'organisation des impôts en général permettant d'imposer *à part* l'acquisition provenant de profits accidentels, *non gagnés* économiquement par la personne intéressée, de *gains fortuits* (*Conjuncturengewinne*), etc... (certains impôts sur les mutations de propriété, impôts de Bourse et autres analogues).

Enfin peuvent aussi être très sérieusement mis en discussion des impôts *proprement dits* (*réels*) sur la fortune et sur le capital qui ne frappent *pas seulement* le revenu ; l'impôt successoral rentre déjà dans cette catégorie.

La justification de *principe* de ce point de vue de politique sociale dans l'imposition et de ses conséquences pratiques pour l'organisation *équitable* de l'imposition dans son sens ne relève *pas de la science des finances*, mais de la *partie de l'économie nationale ou sociale qui lui sert de fondement* (v. dans l'édition originale du présent volume les §§ 156 et 157).

§ 160. — Pour la question traitée ici, *équité* dans l'imposition, ou plus exactement dans la répartition des impôts, il faut particulièrement considérer maintenant que *suivant chacun des deux points de vue* d'où l'on part, point de vue *purement financier* ou point de vue de la *politique sociale*, il existe une *imposition équitable particulière*, constituée d'ailleurs avec des différences essentielles suivant le point de vue adopté. Nombre d'importantes questions controversées auraient été bien simplifiées si on s'était fait de cela une idée nette. En partant de l'un ou de l'autre de ces points de vue on aboutit par conséquent à des systèmes d'impôts *différents*, mais

*homogènes, conséquents et rationnels en bonne logique et conformes à l'équité telle qu'on l'entend*

Le système d'impôts existant dans nos Etats civilisés modernes et la théorie des impôts que nous avons connue jusqu'à présent reposent essentiellement, conformément au caractère de notre époque *civique*, sur la doctrine issue du point de vue purement financier, — essentiellement, mais non plus déjà exclusivement. Au contraire, on trouve déjà dans la pratique quelques institutions qui sont à proprement parler en opposition avec ce point de vue.

Mieux vaudrait *avouer ouvertement que le point de vue de la politique sociale est également justifié en matière d'imposition*. Mais aussi bien, indépendamment de la position prise par la théorie, ce point de vue arrive à se faire jour dans la conscience populaire et par suite dans l'imposition, comme le montre plus d'un signe précurseur. Par là encore ne fait que s'affirmer l'avènement d'une *nouvelle phase* de l'imposition, la *phase sociale*, qui résulte de toute l'évolution moderne des peuples civilisés (v. dans l'édition originale de ce volume le § 157).

Ainsi la question : « Ou est l'équité dans l'imposition » ? reçoit inévitablement une réponse tout autre que dans la *période de liberté et d'égalité civiles* qui a duré jusqu'à nos jours, période dans laquelle la réponse était déjà autre que dans la période précédente de *constitution par ordres*. La notion d'équité tout entière se modifie et accuse ainsi son caractère bien marqué de *notion historique*. Plus cela se réalisera et triomphera dans la conscience populaire, et par conséquent dans le sens juridique de la nation, plus nous verrons des modifications importantes s'effectuer dans l'imposition, respectivement dans la répartition des impôts, pour réaliser suivant le mode *nouveau* les *desiderata* de généralité et d'uniformité.

III — *Influence du développement de la division du travail dans l'économie privée et du développement de la technique sur l'application des principes de généralité et d'uniformité de l'imposition.*

§ 161 — Dans la réalisation pratique des deux *desiderata* d'équité il faut en dernier lieu tenir compte aussi des modifications qui surviennent dans la *division du travail* et dans la *technique* de la production, avec influence souvent réciproque de l'une sur l'autre.

L'imposition doit constamment se *modifier* en conséquence pour *devenir* ou pour *rester* équitable, — tâche particulièrement difficile. Le chapitre IV exposera plus en détail comment on peut y parvenir. Ici nous indiquerons seulement à titre d'exemples quelques points essentiels, en faisant remarquer de nouveau (cf. § 111) la connexité du système des impôts et du système de l'économie privée.

Plus les relations économiques sont simples, moins la division du travail est développée, plus chaque famille ne se livre qu'à une seule occupation économique ou qu'à des occupations économiques peu nombreuses et plus la technique y est uniforme, plus simple peut aussi être l'imposition, sans porter une atteinte essentielle aux deux principes d'équité. Exemple . des impôts personnels égaux par personne, des impôts fonciers égaux par certaines unités agraires, arpent, journal, etc. . (*Hufensteuern*) ; sur l'évolution des conditions économiques et ses conséquences pour l'équité de l'imposition, v. *Fin.*, III, §§ 34, 38-40, 46-48, 55, 59, 82, 117, et dans le présent volume §§ 204 et suiv.

Avec la dissolution des anciennes relations économiques et le développement de la technique, tout se transforme les impôts immuables, très simplement assis par le procédé que nous venons d'indiquer, deviennent de moins en moins uniformes. Exemple : à l'époque moderne, et même dès le Moyen Âge, avec la séparation du travail rural et du travail urbain.

Alors, à côté de l'ancien impôt foncier si simple, une autre série d'impôts directs, impôts sur le produit, impôts personnels ou impôts sur le revenu, et même d'impôts indirects de consommation devient nécessaire pour atteindre le revenu des classes autres que les propriétaires fonciers et les paysans. *L'équité le veut ainsi*, car maintenant le revenu national s'émiette en revenus individuels de nature de plus en plus diverse, se différencie qualitativement et quantitativement de plus en plus : l'imposition doit se conformer à ce mouvement par une *spécialisation* appropriée.

Plus ce développement économique et technique va loin, moins une imposition simple, qui peut même aller jusqu'à l'*impôt unique*, suffit par conséquent à réaliser les deux *desiderata* d'équité, plus

l'imposition doit au contraire devenir complexe et variable. L'histoire des impôts appuie cette proposition sur les faits qu'elle constate. Cette proposition contredit à la vérité plusieurs opinions et plusieurs *desiderata* modernes relativement à la plus grande *simplicité* désirable dans l'imposition. Mais cette simplicité échoue purement et simplement en présence des difficultés techniques en matière d'impôts et des besoins financiers d'une communauté développée. Et dans l'organisation actuelle de notre système d'économie privée elle *ne satisfait* d'autre part *nullement* à l'équité.

## Sous-section II.

### Generalité de l'imposition.

#### I — Le problème.

§ 163 (1). — Nous considérons maintenant le principe de la généralité de l'imposition pour l'époque présente et pour les peuples civilisés modernes, soit pour la période *civique* de liberté et d'égalité personnelles et politiques, opposée à la période précédente de *constitution par ordres*. Mais il faudra également tenir constamment compte des conséquences du point de vue de la politique sociale dans l'imposition et de l'ère *sociale* de l'imposition dans laquelle nous entrons.

Le principe de généralité, dans la période *civique*, apparaît, en ce qui concerne les ressortissants de l'Etat (citoyens) eux-mêmes, comme un axiome qui n'a pas besoin d'autre démonstration. Pour l'application du principe, on peut donc partir de la proposition que l'imposition est une *obligation civique générale* qui incombe tout d'abord aux *personnes physiques* (indépendantes) en tant que *citoyens*. C'est cette proposition qui constitue le point central du droit d'imposition moderne.

Mais dans la réalisation du principe de généralité, précisément

(1) Le § 162 de l'édition originale est consacré à la bibliographie critique du sujet.

pour être *équitable* et pour s'adapter aux conditions compliquées de la vie, notamment pour égaliser autant que possible ces conditions de la concurrence économique, il faut que l'imposition déborde sur plus d'un point le cercle des personnes physiques. C'est du reste bien ainsi que le droit d'imposition a procédé de plus en plus, soit par tendance fiscale, soit à titre de conséquence du principe. D'autre part, il existe çà et là des *restrictions* de l'imposition dans l'intérieur du cercle des personnes physiques ressortissantes de l'Etat, suivant la nécessité de *renoncer* dans une mesure plus ou moins large à réaliser le principe de généralité, soit par suite de considérations de technique fiscale, soit pour des raisons politiques et économiques, parfois encore dans l'intérêt de l'équité elle-même. Et le droit d'imposition, à l'époque moderne, a souvent donné satisfaction à ces *desiderata*, notamment en ménageant, au moins pour certaines classes d'impôts, les classes inférieures de la population, laborieuses et non possédantes.

Ce qui vient d'être dit nous ramène à la conclusion que la difficulté scientifique et pratique est dans l'exacte *application* du principe de généralité et qu'en posant simplement ce principe on n'atteint pas par la même à un résultat bien important (§ 124, p. 165).

On est donc inéluctablement forcé de procéder *casuistiquement* pour ce qui concerne l'application.

La *théorie* et la *pratique* en ont jusqu'à présent trop pris à leur aise avec ces tâches très ardues.

La théorie s'est habituellement bornée à poser le principe de généralité et à en tirer quelques-unes de ses conséquences les plus proches, examinant parfois ensuite telle ou telle extension ou restriction de l'application du principe qui peut venir en discussion à ce sujet. Mais cela ne suffit pas, et surtout à l'époque présente cela ne suffit plus.

La pratique présente encore en général, même de nos jours, un *chaos bariolé* de prescriptions *sans principe fixe et exactement réalisé*, dans l'imposition d'Etat comme dans l'imposition communale. *Récemment*, répondant à la complication plus grande de la vie économique, notamment dans les Etats où les besoins financiers sont *considérables* et où le déficit est menaçant, se manifeste nette-

ment une tendance à *étendre autant que possible* les contributions d'Etat et communales à toutes les personnes physiques et à toutes les variétés d'économies privées, de produits et de revenus qu'on peut atteindre. Les raisons de cette tendance sont, outre l'intérêt financier, dans des considérations d'équité et de modération, dans la rigueur logique de l'application d'un principe de l'imposition et encore dans des considérations relatives à la concurrence économique.

Dans l'exposé qui va suivre nous chercherons à *développer systématiquement*, sans trop de détails, les *principales conséquences du principe de généralité* et à les *réduire en formules de principe aussi précises que possible*.

## II. — Schéma de réalisation.

§ 164. — On peut construire le *schéma* suivant comme base de discussion sur l'application du principe de généralité.

A. — Imposition d'Etat sur les *personnes physiques* ou sur leurs organisations économiques, *économies individuelles* et *économies de famille*, respectivement sur les *chefs d'économie indépendants*, c'est-à-dire les *chefs de famille* et les *individus vivant isolément*, Ici il faut distinguer

1°. — Les ressortissants de l'Etat.

a. — Ceux qui vivent sur le territoire de l'Etat, respectivement ceux qui y résident régulièrement, qui y acquièrent, qui y perçoivent des revenus (provenant éventuellement de l'étranger), qui y consomment et y placent ces revenus.

b. — Ceux qui résident à l'étranger, soit qu'ils acquièrent à l'étranger, soit qu'ils y perçoivent des revenus provenant de leur pays.

2°. — Les étrangers.

a. — Ceux qui résident sur le territoire de l'Etat, c'est-à-dire ceux qui y séjournent à titre durable.

b. — Ceux qui y voyagent, c'est-à dire ceux qui y séjournent passagèrement.

Dans ces deux cas il faut en outre distinguer si les étrangers

acquière sur le territoire de l'Etat ou s'ils tirent leurs revenus de l'étranger.

On peut établir — en tenant compte des droits particuliers de bourgeoisie, d'établissement, etc... — un schéma analogue pour l'imposition communale en distinguant les indigènes ou *gens de la localité* (*ressortissants locaux, domiciliés*) des étrangers à la localité, puis en distinguant parmi les étrangers à la localité ceux qui y résident et y acquièrent et ceux qui y perçoivent des revenus provenant du dehors, enfin les personnes (*forains*) qui résident au dehors, mais possèdent des sources de produit dans la localité, font sortir de la localité des revenus à leur usage.

B. — Imposition d'autres organisations économiques, à savoir de personnes morales ou juridiques relevant des deux catégories suivantes

1° — Personnes morales du *droit public*, personnes morales proprement dites, comme les communautés économiques obligatoires elles-mêmes. imposition d'Etat et imposition communale sur l'Etat et sur ses établissements à fins acquiesitives, imposition d'Etat, imposition provinciale, imposition de cercle et imposition communale (de la part d'une commune autre que la commune imposée) sur la commune et sur ses établissements à fins acquiesitives, imposition d'Etat, imposition provinciale, imposition de cercle et imposition communale sur d'autres personnes morales réelles, églises, fondations, établissements publics.

2°. — Entités considérées comme personnes morales, telles que les personnes morales du *droit privé*, sociétés formées en vue d'acquiesrir et sociétés commerciales, particulièrement sociétés par actions ou anonymes, sociétés en commandite par actions, associations d'acquisition et associations économiques (*Erwerbsgenossenschaften* et *Wirtschafts-genossenschaften*), associations minières (*Bergwerks-genossenschaften*) et autres analogues, enfin associations proprement dites (*Vereine*).

Pour l'imposition d'Etat, il faut parfois ici distinguer en outre les organisations économiques (par exemple les sociétés par actions) nationales et les organisations économiques étrangères, et de même, pour l'imposition communale (*lato sensu*), les ressortissants

de la localité, du cercle, de la province et les personnes *étrangères* à ces groupements, c'est-à-dire les personnes qui ont leur domicile (domicile juridique, principal établissement) dans la localité, le cercle, la province, et celles qui l'ont ailleurs, les unes et les autres pouvant faire des affaires dans différentes localités.

C. — Imposition sur le *revenu* des *personnes* considéré en lui-même sous les distinctions suivantes.

1°. — Revenu des *ressortissants de l'Etat* qui *résident* (ou sont domiciliés) à l'*intérieur*, tiré de l'*intérieur* ; c'est le cas normal.

2°. — Revenu de *ces mêmes personnes* tiré de l'*étranger* (placements divers à l'étranger).

3°. — Revenu des *ressortissants de l'Etat* qui *résident à l'étranger*, tiré de l'*intérieur* (rente du propriétaire au cas d'*absentéisme*, pension d'un fonctionnaire qui s'est retiré à l'étranger).

4°. — Revenu des *ressortissants de l'Etat* qui *résident à l'étranger*, tiré de l'*étranger* (exemple, un négociant allemand exerçant son commerce hors de l'Allemagne).

5°. — Revenu des *étrangers* qui *résident à l'intérieur*, tiré de l'*intérieur* (exemple, le cas précédent, considéré au point de vue du pays où le négociant s'est établi).

6°. — Revenu de *ces mêmes personnes* tiré de l'*étranger* (exemple, *absentéistes* anglais ou russes fixés en Allemagne et y faisant venir leurs revenus de chez eux).

7°. — Revenu des *étrangers* qui *résident à l'étranger*, tiré de l'*intérieur* (par exemple quand elles y possèdent une ferme, une industrie, quand elles ont des fonds placés en titres intérieurs).

L'imposition moderne a cherché à atteindre tous ces cas. Il en reste encore un huitième : revenu des *étrangers* qui *résident à l'étranger*, tiré de l'*étranger*, ce revenu semblerait devoir échapper à l'imposition nationale, mais elle peut cependant parfois l'atteindre, par exemple quand des droits d'importation sur des marchandises étrangères sont supportés en partie par le producteur ou par le transporteur étranger.

Il faudrait encore pour certains impôts considérer à part le cas de *simples voyageurs*.

On peut établir également un *schéma* analogue pour l'imposi-



tion communale, et cela est pratiquement d'autant plus important que le trafic intercommunal, interprovincial, etc... est généralement encore plus actif que le trafic international.

D. — Imposition des *sources intérieures de produit* pour les *produits* qui en découlent effectivement ou qui peuvent en découler d'après une productivité présumée. Ici on a affaire aux *impôts sur le produit*, impôts plus ou moins réels, pour lesquels la considération de la personne qui encaisse le produit est sans intérêt ou d'intérêt secondaire (cf. *Fin.*, III, § 28, p. 60, 76).

Mais à la place ou à côté de ces impôts sur le produit peut également exister encore un impôt sur le *revenu* tendant à atteindre les produits chez les personnes qui les encaissent sous forme de revenus. Alors il faut de nouveau appliquer le schéma de cas établi plus haut sous la lettre C.

E. — Enfin il faut encore faire une place à part à l'imposition de la fortune, imposition nominative ou imposition de fait.

Dans la mesure où la fortune consiste ici en *sources de produit*, ce qui constitue les cas pratiquement les plus importants, nous rentrons dans l'ordre d'idées qui vient d'être exposé. L'imposition limitée à la fortune destinée à l'usage constitue une catégorie trop secondaire pour qu'il y ait lieu d'en tenir ici un compte spécial.

Dans l'exposé qui va suivre nous examinerons successivement les cas de la première catégorie (A) et ceux de la troisième (C) en liaison directe avec eux, puis ceux de la deuxième (B). Les autres ne viendront qu'accessoirement en considération dans la mesure utile pour le but que nous nous proposons d'atteindre à cette place.

### III. — Réalisation du principe de la généralité de l'imposition

§ 163. — Le schéma précédent suffit à montrer que le principe de généralité ne peut pas être réalisé au moyen d'un *impôt unique*, quel qu'il soit, qu'il s'agisse de l'imposition d'Etat ou de l'imposition communale. Il est important de le constater de nouveau à cette place où est en question la réalisation d'un *desideratum* d'équité.

Dans l'imposition d'Etat comme dans l'imposition communale, on ne peut réaliser la *généralité* qu'*approximativement* — il faut toujours s'en contenter dans la pratique — et on ne peut atteindre cette réalisation qu'en *combinant des impôts de nature différente* en un *système d'impôts cohérent*. Il faut que ce système s'adapte à la grande mobilité du trafic entre les personnes et les capitaux dans le système d'*économie privée* qui caractérise actuellement l'économie publique et qu'il reste toujours susceptible de modifications appropriées. Dans ce but il faut notamment qu'il se compose d'impôts attachés plus directement au *sujet*, à la personne qui perçoit des *revenus* et qui effectue des *dépenses*, et d'autres impôts attachés plus directement à l'*objet*, à la *source de produit*, donc notamment aux différents *modes de possession* qui donnent des *rentes*, sol, maisons, industries, capitaux prêtés. Une *combinaison* d'impôts sur le *produit*, notamment d'impôts *réels*, avec des impôts *personnels*, impôts sur le *revenu* et impôts de *consommation*, est par conséquent propre à *réaliser le desideratum de la généralité de l'imposition* (et le *desideratum* d'uniformité tout aussi bien) et plus ou moins *nécessaire* dans ce but

#### A. — Imposition d'Etat sur les personnes physiques

§ 166. — 1<sup>o</sup> — *Cas normal* : imposition des ressortissants de l'Etat qui résident à l'intérieur, dans l'hypothèse du schéma, C 1<sup>o</sup>, c'est-à-dire imposition du revenu de ces personnes qui provient de sources d'acquisition *intérieures*.

L'imposition de tous les ressortissants de l'Etat est décidée en principe et dans la pratique pour notre époque *civique* : c'est une règle admise et qu'on suit le plus possible. La théorie a réclamé et justifié cette imposition contrairement aux exemptions d'impôts traditionnelles que l'histoire nous montre accordées à certaines classes et à certaines personnes privilégiées dans la période de la constitution par ordres. La pratique, c'est-à-dire le droit public en matière d'impôts, a réalisé le *desideratum* pour l'essentiel et supprimé les anciennes exemptions.

Il faut encore ici, comme plus haut (§ 120, p. 161), distinguer parmi

les anciennes exemptions les *véritables exemptions (réelles)*, auxquelles ne correspond aucune prestation publique pouvant, dans une certaine mesure, équivaloir économiquement à l'impôt, et les exemptions *apparentes (formelles)*, qui résultent d'une prestation de cette nature et permettent par conséquent d'économiser d'autre part sur la dépense publique correspondante.

Pour les *véritables exemptions* d'impôts, la nécessité de la suppression ne fait pas doute dans le sentiment du droit que nous avons à l'époque actuelle. La seule exemption pratiquement importante est en général l'ancienne exemption de la *possession foncière* du fait de chevaliers, etc... tenus au service armé, maintenue après désuétude de leurs obligations (voir plus loin, § 175, p. 248).

La suppression des *véritables exemptions* d'impôts ainsi exigée doit en principe avoir lieu par voie de *coercition légale*, et non par voie de convention, puisqu'il s'agit à n'en pas douter de relations de droit public. La question de l'*indemnisation* ne peut d'ailleurs guère avoir de sens pratique qu'en manière d'imposition du produit, en particulier d'imposition réelle. La concession d'une indemnité, ici encore par voie de fixation légale, sans cependant qu'il y ait lieu d'exclure dans tous les cas un règlement par voie de convention, se déterminera d'après les titres de droit : ce n'est qu'au cas où l'exemption a le caractère d'un droit privé légitimement acquis qu'il pourra y avoir indemnisation, en principe pour des motifs juridiques, puis pour des raisons d'équité, et toujours sous conditions (v. *Grundlegung*, § 385, et au présent volume § 175 p. 248).

Les exemptions *apparentes*, auxquelles correspond une prestation équivalente à l'impôt qui autrement serait perçu, *ne sont pas condamnables en principe*, même à l'époque *civique* actuelle, notamment quand elles constituent un mode de *récompense* pour des services publics, de *paiement* ou de *solde* pour des fonctionnaires publics (sur la loi militaire de l'empire allemand, voir plus haut, § 120, 2°, p. 161), de *contribution* à favoriser certaines professions (Eglise enseignement). Mais il ne faut pas généraliser les privilèges de cette nature. Aussi est-ce à bon droit qu'on a de plus en plus aboli les exemptions *apparentes* d'impôts, par exemple, en

Allemagne, les exemptions de l'impôt sur le revenu accordées aux fonctionnaires.

La suppression des exemptions formelles doit également avoir lieu en règle générale par voie de *coercition légale*, sans cependant qu'on doive absolument exclure les conventions à ce sujet. Les principes du *droit d'expropriation* doivent être éventuellement suivis en cette matière, avec concession d'*indemnité*.

§ 167. — *Sur l'exemption d'impôt particulière pour le minimum nécessaire à l'existence.*

La seule infraction importante au principe de la généralité de l'imposition qui vienne en discussion chez nous se présente à l'occasion des personnes, respectivement des chefs de famille, dont le revenu *ne dépasse pas un certain montant peu élevé* c'est la question de l'*exemption d'impôt pour le minimum nécessaire à l'existence*. On y aperçoit bien la *nécessité de distinguer les deux points de vue* *directeurs en matière d'impôts*, le point de vue *purement financier* et le point de vue de la *politique sociale*, pour parvenir à quelque clarté.

Dans nos systèmes d'impôts historiques et traditionnels, systèmes compliqués où sont réunis une série d'impôts entièrement différents, la question est parfaitement *oiseuse* dans la pratique pour certains impôts, notamment pour les *impôts indirects de consommation*. L'organisation et la technique de ces impôts ne permettent en général aucune exemption personnelle de cette nature. Dans la mesure où les personnes intéressées, même les plus pauvres, consomment les articles imposés (par exemple le sel lui-même), elles tombent sous le coup de l'imposition et ne peuvent qu'être éventuellement indemnisées sous forme d'aumône ou de salaire. Les partisans par principe de l'exemption d'impôt en théorie pour le *minimum nécessaire à l'existence* devraient donc avant tout condamner, — ce qu'ont fait seulement quelques-uns —, ces impôts indirects de consommation qui frappent le petit revenu.

Parmi les autres impôts il faut distinguer d'une part les impôts *personnels*, en particulier les impôts sur le *revenu*, et d'autre part les impôts sur le *produit*. Ces derniers, comme attachés directement à l'objet, ne permettent que difficilement des exemptions ; il

s'en présente cependant, comme nous l'avons déjà fait observer, pour certains produits, respectivement certaines valeurs, *minimum*, par exemple dans les maisons, les perceptions de rentes, les industries. La question est pratiquement et théoriquement plus importante quand il s'agit des impôts *personnels*, particulièrement de ceux qui peuvent par leur assiette atteindre aussi le *petit* revenu personnel et qui alors le plus souvent fonctionnent en partie comme impôts directs sur le salaire du travail.

Même si l'on ne considère la question qu'au point de vue purement financier, on ne peut y donner de réponse qu'en tenant compte de tout le système d'impôts existant.

Dans les systèmes d'impôts qui frappent des objets de consommation nécessaires aux classes inférieures (jusqu'au sel lui-même) et des plaisirs très répandus parmi elles (boisson, café, tabac, etc.), et quand on peut attendre avec quelque certitude la répercussion (*Fortwälzung*) de l'impôt ou du droit de douane sur le prix, l'exemption *personnelle* d'impôt en faveur de ces classes de la société pourrait par conséquent être le plus souvent *équitable*, même dans les conditions d'une imposition simplement *proportionnelle* telle que l'exige le point de vue purement financier (§ 159, p. 218). Ou alors, si, d'autre part, les classes inférieures paient des impôts personnels directs, il faut d'autant plus réclamer l'imposition personnelle, respectivement l'imposition sur le revenu, *progressive* des classes aisées, et cela encore à seule fin de réaliser dans l'ensemble une imposition au moins *proportionnelle*.

Mais en la prenant *en soi*, en l'appréciant *indépendamment* du reste de l'imposition, il faut, au point de vue *purement financier*, repousser l'exemption d'impôt accordée *par principe* aux *petits* revenus. Dans une conception exacte de l'Etat et des interventions publiques, l'impôt lui-même rentre dans les *dépenses nécessaires* ou dans les *débours nécessaires de la production* que le travail lui-même en tant que tel doit faire, dépenses ou débours auxquels les *petites gens* ont à fournir tout comme aux autres dépenses ou débours du même ordre. Il n'y a donc lieu d'exempter que les *pauvres proprement dits*, c'est-à-dire ceux qui reçoivent des *aumônes* publiques.

C'est, par contre, d'une façon *essentiellement différente* qu'il faut résoudre la question si l'on part du *second* point de vue directeur en matière d'impôts, le point de vue de la *politique sociale*. Ici il est *licite*, en raison de leur faible capacité de prestation économique, d'*exempter d'impôts personnels* les *petits* revenus, pour *ménager* les contribuables, — et on pourrait même justifier l'extension de cette exemption à d'*autres* impôts, en particulier aux impôts sur le produit, dans la mesure où cela est réalisable.

Dans la pratique on rattache en outre assez fréquemment l'exemption d'impôts, notamment d'impôt personnel, à l'*âge* de l'intéressé, par exemple de telle sorte que l'obligation à l'impôt ne commence qu'avec un âge déterminé pour s'éteindre avec un autre âge déterminé. La décision sur ce point résulte de points de vue analogues à ceux qu'on envisage pour l'exemption du *minimum* nécessaire à l'existence, au moins quand l'exemption (ou modération) est subordonnée, indépendamment d'un âge déterminé, à une certaine élévation (et dans tous les cas à une certaine nature) du revenu.

Dans tout ce qui précède, nous avons considéré les personnes pourvues d'un revenu propre, qu'il provienne de leur travail ou qu'il provienne de leur droit à des rentes, etc... Les *pauvres* ou *indigents* au sens du droit administratif restent *comme tels* en dehors de l'obligation à l'impôt.

§ 168. — 2°. — *Cas particuliers dans l'imposition des ressortissants de l'Etat.*

*a.* — Imposition des *ressortissants de l'Etat* résidant à l'*intérieur* pour leurs revenus tirés de l'*étranger* (schéma du § 164, C 2°, p. 228). Il s'agit ici en règle générale de revenus par rentes de capitaux placés à l'étranger en propriétés foncières, exploitations industrielles, valeurs mobilières, etc... A l'intérieur il y a lieu de saisir ce revenu autant que possible par l'impôt personnel national et éventuellement par l'impôt sur la rente des capitaux, et cela pour le montant obtenu *après défalcation* des impôts étrangers qui ont pu être payés (cf. loi prussienne du 1<sup>er</sup> mai 1851 sur l'impôt sur le revenu, art. 17).

*b.* — Imposition des *ressortissants de l'Etat* résidant à l'é-

*tranger*, — en supposant le cas ordinaire (§ 164, C 4<sup>e</sup>, p. 228) : revenu ayant sa source à l'étranger.

La question n'a d'intérêt pratique essentiel que pour une seule catégorie d'impôts, l'imposition *personnelle*, respectivement l'imposition du *revenu* de ces personnes.

Cette imposition peut *se justifier en principe* ; elle existe çà et là (cf. loi prussienne du 1<sup>er</sup> mai 1851, art. 16). Mais il n'y a pas lieu de la *réclamer en tout état de cause*. Souvent son *abandon* est bien plutôt à recommander dans l'intérêt même de l'Etat. Des *conventions internationales* peuvent intervenir à ce sujet.

c. — Imposition des *ressortissants de l'Etat* résidant à l'étranger pour leurs revenus tirés de l'intérieur (§ 164, C 3<sup>e</sup>, p. 228).

L'imposition par l'Etat auquel ces personnes ressortissent est ici plus importante et plus facile à réaliser pratiquement que dans le cas précédent.

Mais on ne peut pas poser de *principe simple* à ce sujet. Des *compromis*, des *conventions* entre des Etats indépendants sur l'imposition des personnes considérées ici paraissent désirables, *non pas toujours et sans conditions, mais seulement dans certaines circonstances particulières*. Ainsi chaque Etat prendra sur cette question une position particulière suivant sa façon d'envisager l'*absentéisme*, et il ne faudra pas non plus qu'il se laisse toujours détourner de l'imposition par les plaintes de ses ressortissants au sujet d'une double imposition. En outre, si l'on veut éviter la double imposition, il faudra faire des distinctions pour les différentes *classes* d'impôts et distinguer d'autre part la situation qui se présente de membre à membre d'un Etat fédératif de celle qui se présente entre deux Etats indépendants.

L'*absentéisme* a des inconvénients économiques et sociaux pour le pays auquel ressortissent les absents (*Grundlegung*, § 253). Cela suffit pour qu'on ne soit pas *obligé* de leur accorder une exemption d'impôts par considération spéciale, même s'ils sont menacés de double imposition par le fait de l'imposition étrangère. Tout au contraire, on peut même très sérieusement se demander si l'Etat auquel ils ressortissent ne doit pas les imposer spécialement *en raison* de l'*absentéisme*.

Les conventions internationales qui pourront intervenir au sujet de l'imposition de ces personnes ne découleront donc à proprement parler qu'en *seconde ligne* de considérations relatives aux personnes à imposer ; elles découleront en *première ligne* d'un intérêt général des Etats qui sont en jeu. Elles se présenteront donc ni très facilement ni très généralement, seulement entre des Etats qui se considèrent comme formant ensemble une *communauté* ou qui ont des raisons spéciales pour avoir l'un envers l'autre des égards particuliers. C'est ainsi que la chose se présente dans les *Etats fédératifs*, où l'on rencontre par conséquent des conventions entre les Etats particuliers ou des lois fédérales sur la double imposition (ex. loi du 13 mai 1870 pour la Confédération de l'Allemagne du Nord, étendue aujourd'hui, avec modifications, à tout l'empire allemand).

D'après le principe directeur de la loi allemande que nous venons de citer, il faudrait distinguer l'imposition *personnelle* de l'imposition *réelle* dans un règlement de l'imposition par voie de convention entre deux Etats. L'une se règle pour l'essentiel sur la *résidence*, — ainsi imposition exclusivement de la part de l'*étranger* — l'autre sur la *situation* de la source de produit considérée, — ainsi la possession du sol et du capital et l'exploitation industrielle ne sont imposés qu'à l'*intérieur*. Certaines modifications ultérieures, relatives à l'imposition du revenu existant à côté de l'imposition du produit, à l'imposition de paiements par des caisses d'Etat (pensions, etc ..), devront comme en Allemagne se régler sur les conditions concrètes.

### § 169. — 3°. — Imposition des *étrangers*

a. — Si les étrangers séjournent, à titre durable ou passagèrement, à l'intérieur à fins d'*acquiescer* (§ 164, C 5°, p. 228), ainsi en qualité d'ouvriers, d'industriels et de commerçants (entrepreneurs), etc..., il faut les imposer, spécialement aussi directement sur leur revenu et sur leurs produits, exactement pour l'essentiel de la même façon que si c'étaient des nationaux ; l'équité l'exige, et aussi la nécessité d'égaliser les conditions de la concurrence économique. Il y a des particularités et il intervient des conventions internationales spéciales en ce qui concerne les *voyageurs de commerce*.

b. — Les autres étrangers résident à l'intérieur, ainsi en règle



générale ceux qui y consomment leurs revenus étrangers, leurs *rentes* (§ 164, C 6°, p. 228), sont naturellement et inévitablement atteints par les impôts de consommation. Dans quelle mesure les atteint aussi l'imposition intérieure *directe* du revenu et du produit (p. ex. l'impôt sur la rente des capitaux), cela dépend des considérations auxquelles nous avons touché dans le § précédent sous la lettre c) p 235) L'Etat a le plus souvent intérêt au séjour de ces personnes, et peut le favoriser par des remises ou des modérations d'impôts. Pourtant, au point de vue de l'équité cela n'est pas nécessaire, ni même expédient à titre général, la pratique n'est pas uniforme. Aux traités relatifs à la double imposition s'applique ce que nous avons dit au § précédent.

Pour les *voyageurs* étrangers de cette catégorie, il faudra fixer un *délai* de séjour à l'expiration duquel ils seront comptés dans la *population fixe* et tomberont éventuellement sous le coup de l'imposition de l'Etat où ils résident (v. notamment lois prussiennes du 1<sup>er</sup> mai 1851 et du 25 mai 1873).

c. — Imposition du revenu tiré de l'intérieur par les *étrangers résidant à l'étranger* (§ 164, C 7°, cas identique pour partie à celui de l'imposition des sources de produit, § 164, D, p. 229)

Ce dernier cas est devenu particulièrement important dans la pratique avec le développement considérable du trafic international des capitaux à l'époque moderne. La décision à prendre dépendra pour partie, tout d'abord, de la *participation économique* de l'étranger à des placements de capital à l'intérieur et de la *forme juridique* de cette participation (l'étranger en question est-il *entrepreneur*, *propriétaire*, etc..., ou bien créancier?), puis de la *nature* de l'imposition intérieure (sur le *produit* seulement, ou sur le *revenu* seulement, ou sur l'un et l'autre à la fois, et suivant quelle relation?). La considération de l'intérêt qu'a l'Etat à *attirer le capital étranger* et à éviter éventuellement la double imposition (chez lui et dans leur patrie) des capitalistes étrangers pourra faire conseiller, pour des raisons de *politique économique nationale*, une *exemption d'impôt* que l'équité n'exigerait pas nécessairement. Mais il se peut au contraire que l'imposition soit *commandée précisément par des raisons d'équité*.

α. — Si l'étranger est intéressé dans les *industries intérieures* à titre de *bailleur* ou d'*entrepreneur*, d'*associé* qui se fait représenter, à titre de *commanditaire*, d'*actionnaire*, à titre de *propriétaire foncier*, il doit acquitter les *mêmes* impôts sur le *produit* que le national, en raison même du caractère *objectif* de l'impôt, mais aussi pour des motifs *de principe* empruntés à l'économie publique, car il y a là des parties du *revenu national* qui ne peuvent pas échapper à l'imposition si l'on doit attendre la vraie source de l'impôt, et tout autant pour des motifs *de principe* fondés sur l'*équité* dans la répartition des impôts, parce que sans cela on ne saurait faire autrement que d'imposer les *nationaux* d'autant plus. Si l'imposition du produit de ces objets est en même temps réalisée sous forme d'impôt sur le *revenu*, ce dernier impôt doit également être supporté par l'étranger tout comme par le national (v. p. ex. loi prussienne précitée, art. 18).

β. — Le second cas, aujourd'hui plus important et plus difficile en pratique, est celui de la participation du capitaliste étranger à des *affaires d'emprunt* en qualité de *créancier*, soit la question de l'imposition des *intérêts* qui sortent du pays au bénéfice d'*étrangers*.

Peu importe qu'il y ait impôt particulier sur la rente des capitaux à titre de catégorie de l'impôt sur le produit ou qu'il y ait à côté de cet impôt ou à sa place impôt sur le revenu atteignant le revenu d'intérêts en question : il faut *reclamer en principe* l'imposition des intérêts qui s'en vont à l'étranger tout comme celle des intérêts qui restent dans le pays, et elle ne constitue nullement sans autres conditions une *atteinte au droit*.

Même un impôt sur les *intérêts des dettes de l'Etat* payés par l'Etat lui-même n'est *pas contraire à l'équité*, n'est pas une *violation du droit*, à moins qu'il n'y ait des engagements *formels* en sens contraire. L'Etat devrait d'ailleurs se montrer extrêmement ménager de semblables engagements, dans l'intérêt de son avenir financier.

Même sans s'être engagé dans ce sens par voie conventionnelle ou par voie légale, l'Etat peut au reste, par des *considérations d'opportunité et de modération*, laisser exempts d'impôts les intérêts qui s'en vont à l'étranger. Cela peut, suivant les circonstances, être

licite et expédient, bien qu'en principe, au point de vue de l'équité, ce ne soit pas nécessaire et qu'en pratique, au point de vue de l'opportunité, notamment au point de vue de l'intérêt financier lui-même, ce ne soit pas aussi nécessaire qu'on ne l'admet souvent.

B. — Imposition communale sur les personnes Physiques.

§ 170. — Toutes les nombreuses questions exposées plus haut au sujet de l'imposition d'Etat s'agissent également dans l'imposition communale entre les différents corps administratifs autonomes d'un Etat.

On peut en dire, et encore à meilleur droit pour une bonne part, ce que nous avons dit de l'imposition d'Etat au § 165, p. 229 : on ne peut la réaliser exactement ni au point de vue de l'équité ni au point de vue économique par un impôt unique ou par un système d'impôts rudimentaire. Tout au contraire est ici encore expédiente et même obligée une combinaison d'impôts de nature différente, notamment d'impôts sur le produit attachés à l'objet, à la source de produit, et d'impôts personnels et sur le revenu attachés au sujet et à son revenu — auxquels on peut sous certaines conditions adjoindre des impôts de consommation convenablement organisés.

Cette combinaison d'impôts objectifs et d'impôts subjectifs est expédiente et même obligée dans les communes, et devient d'autant plus expédiente et plus obligée que grâce au développement du crédit, des locations à ferme et à bail, des sociétés à fins acquissitives, sociétés par actions, etc., se distinguent de plus en plus la résidence des personnes et le siège des sources de produit qui leur appartiennent.

Une imposition exclusivement subjective, par exemple au moyen d'impôts sur le revenu (et aussi d'impôts de consommation) ne se réaliserait que dans la localité où reside la personne imposée, une imposition exclusivement objective, au moyen des impôts usuels sur le produit, ne se réaliserait qu'au siège des sources de produit. Cela conduirait à des situations inadmissibles au point de vue de l'économie publique et au point de vue financier, comme on l'aperçoit immédiatement en se représentant des

cas certainement extrêmes, mais qui peuvent dès à présent réellement se présenter presque tels que celui que nous allons décrire

Deux communes. Dans l'une, grande propriété foncière affermée, petite propriété foncière obérée ; les maisons d'habitation appartiennent à des capitalistes ou leur sont hypothéquées, les grandes entreprises industrielles sont mises en actions. L'autre se compose de villas habitées en location par les grands propriétaires, créanciers hypothécaires et actionnaires qui ont leurs intérêts dans la première. Une imposition exclusivement subjective dans la première commune, la commune *pauvre*, ferait retomber presque toute la charge de l'impôt sur les *petites gens*, ce qui serait aussi contraire à l'équité qu'économiquement impraticable, surtout s'il fallait avec de semblables ressources pourvoir à des dépenses, par exemple de voirie, profitables surtout aux *possédants* qui résident dans l'autre commune. Aucune répercussion sûre à attendre. Une imposition exclusivement objective dans la deuxième commune, la commune *riche*, serait à peu près aussi injuste que l'imposition exclusivement subjective dans la première, sans donner toutefois prise aux mêmes objections, puisque les propriétaires d'immeubles dans la commune riche retireraient du séjour des rentiers une masse de profits.

Il y a donc ici d'importants conflits d'intérêts entre les communes en jeu. Ces conflits ne peuvent se résoudre d'une façon supportable qu'en réalisant le *desideratum* formulé plus haut, *combinaison d'impôts sur le produit et d'impôts personnels*, et en liant de plus autant que possible *certain impôts* à certains *objets de leur emploi dans la commune*

Il faudra ensuite poser en règle générale que les *personnes* seront imposées pour leur revenu (ou pour leur consommation) là où elles *résident* et que les *produits* seront imposés là où *se trouvent* leurs sources. S'il s'agit d'une seule et même localité, la question est vidée. Sinon il faudra encore déterminer des prescriptions spéciales, dont voici les bases les meilleures : le revenu provenant de la possession, ou consistant en *perception de rentes*, ou ayant, comme les gains industriels (dans l'exploitation agricole ou industrielle directe ou en société), un caractère *mixte* (§ 184, p. 259),

tombe sous le coup d'une *double imposition formelle* au moyen d'impôts sur le produit et sur le revenu ; dans les cas précédemment indiqués, *plusieurs* communes intéressées, etc..., la commune où est située la *source de produit* participe également, dans une proportion à fixer tant légalement que par voie de convention entre les communes intéressées, à l'impôt sur le *revenu* de la personne qui reside ailleurs et qui est imposée à son lieu de résidence pour le revenu provenant de cette source (dispositions analogues dans la loi prussienne de 1885 sur les impôts communaux).

Si l'on considère la chose au point de vue de l'économie *publique*, et non plus seulement au point de vue de l'économie individuelle et privée, il apparaît comme pleinement évident que *pour réaliser le desideratum de généralité l'imposition communale réclame* éventuellement des impôts sur le *produit* à côté ou à la place des impôts *personnels* et des impôts de *consommation*. Dans la commune comme dans l'Etat, la source d'économie *publique* normale de l'impôt est dans le *produit net de l'économie publique*, et spécialement pour chaque commune dans la *partie* de ce produit net qui est obtenue sur son territoire.

C — Imposition d'État sur les autres organisations économiques, c'est-à-dire sur les personnes morales (§ 164, B)

§ 171. — Il faut mettre ici en tête la proposition suivante : ces autres organisations économiques privées ne peuvent pas être purement et simplement placées dans l'imposition sur un pied d'égalité avec celles que représentent les personnes physiques (économies individuelles ou économiques de famille). Le principe de généralité ne peut par conséquent pas leur être appliqué sans autre forme de procès en prenant pour fil conducteur l'exposé qui précède. Il est au contraire impossible de poser à leur endroit même des règles simplement un peu générales sans faire de distinction précise entre leurs catégories principales. Et même à l'intérieur de l'une de leurs catégories principales il faudra ensuite fréquemment sous-distinguer.

Ici encore, comme pour l'imposition des personnes physiques, l

faut tout d'abord reconnaître l'impossibilité de réaliser exactement la généralité de l'imposition par un impôt *unique* ou par un système d'impôts *rudimentaire*. Les conditions de la vie économique sont trop compliquées pour cela. Récemment, en particulier, le développement des sociétés par actions et autres sociétés à fins acquissitives et le développement des associations que le droit allemand connaît sous le nom de *Genossenschaften* a encore considérablement augmenté cette complication d'une façon très gênante pour l'imposition communale, et il en sera de plus en plus ainsi. Le problème devient par là de plus en plus difficile. Il ne se laisse donc aussi résoudre que tout à fait *approximativement*, mais en tout cas exclusivement par un *système d'impôts variés*.

1° — Imposition d'Etat sur les personnes morales du *droit public*.

*a* — Imposition de l'Etat lui-même, respectivement de ses *objets de produit*, de ses *entreprises à fins acquissitives* (objets et établissements d'acquêts privés, quelquefois aussi établissements de la matière des taxes). Comme le fisc des impôts, le fisc domanial, etc... représentent finalement la seule et unique personne du fisc d'Etat, l'imposition d'Etat effective sur ces possessions, entreprises et établissements, propriétés agricoles, forêts, mines de l'Etat, etc.. n'a naturellement aucune portée *financière* réelle. Cependant l'imposition devrait être la règle :

*α*. — En général, au moins à titre de *procédé de comptabilité*, nécessaire pour apprécier la situation financière exacte de ces possessions, entreprises, etc... (pour les mines, v. *Fin.*, I, § 252).

*β*. — Parfois même à titre de *réalisation effective*, ce qui est nécessaire notamment dans les cas où les entreprises de l'Etat pourraient au moyen de l'exemption d'impôt être favorisées par voie unilatérale au détriment d'entreprises privées concurrentes imposées (Cf. *Fin.*, I, § 90, et *RAU*, I, § 265 ; en sens contraire, *HELD*, p. 138).

*b*. — Imposition d'Etat sur les *corps administratifs autonomes*, en particulier sur les *communes*. Comme l'Etat, tantôt par délégation de l'Etat, tantôt indépendamment, ces corps administratifs accomplissent des tâches publiques d'économie communautaire.

Ils en tirent les voies et moyens matériels de leur économie financière. Ainsi pourrait se justifier l'*exemption d'impôts d'Etat pour tout leur revenu, même pour le produit de leurs objets d'économie privée*, lequel dispense d'une imposition communale équivalente à son montant, par conséquent aussi l'exemption des impôts d'Etat sur le *produit*.

Cependant deux ordres différents de circonstances peuvent rendre épineuse cette exemption d'impôts en faveur des *acquêts privés communaux*, et aussi bien elle n'existe le plus souvent dans la pratique que pour le revenu *provenant d'impôts* et pour les bâtiments, etc... employés directement à un service public, mais non pour le produit des objets d'économie privée tels que biens du domaine communal, [propriétés foncières rurales, forêts, industries communales. Ce produit tombe au contraire d'habitude sous le coup des impôts d'Etat sur le produit, plus rarement en outre sous le coup de l'impôt d'Etat nominatif sur le revenu. Et cela, y compris ce dernier point, pourrait bien être la solution la plus juste.

Tantôt les *conditions de la concurrence* exigent que les entreprises communales et les entreprises privées soient placées sur un pied d'égalité, accorder à la commune l'exemption des impôts d'Etat sur le produit conduirait facilement à des inconvénients en ce sens. Tantôt les acquêts privés et la propriété qui s'y rattache (propriété foncière, bâtiments, industries, capitaux en numéraire, etc...) sont *trop inégaux* [d'une commune à une autre, tant absolument qu'en proportion du revenu provenant des impôts, de sorte que l'exemption des impôts d'Etat aurait des effets très inégaux. D'ailleurs l'ensemble de la charge des impôts ne se répartira jamais avec une uniformité complète dans l'Etat tout entier : les habitants des communes riches en biens propres seront dans l'ensemble moins imposés que ceux des communes plus pauvres (Cf. HELD, p. 138). La pratique allemande présente quelques différences dans les modalités, mais concorde pour l'ensemble avec les principes qui viennent d'être posés.

Un système d'*impôts objectifs*, comme celui des impôts sur le produit, facilite en tout état de cause la réalisation des *desiderata* que nous venons de formuler.

c. — Les *églises* (et les *écoles*) autonomes, les *fondations pieuses* pour des objectifs *publics* (bienfaisance, assistance, santé, éducation, etc...) pourvues de la personnalité civile, même certaines *simples associations* poursuivant des objectifs analogues avec ou même sans personnalité civile, doivent en général être traitées, en ce qui concerne l'imposition d'Etat, comme les corps administratifs autonomes. Mais même quand, pour favoriser ces institutions, on leur accorde des exemptions plus étendues que ne le comporterait la simple conséquence des principes, on peut recommander, pour les raisons qui ont été données au sujet des entreprises acquissitives de l'Etat ( $\alpha$ ,  $\alpha$ ), tout au moins le paiement de l'impôt et sa restitution à titre de procédé de comptabilité (v. RAU, I, § 264).

§ 172. — 2°. — Imposition d'Etat sur ce qu'on appelle les personnes morales du *droit privé*

a. — Il s'agit ici des sociétés à fins acquissitives du droit commercial moderne : elles réclament toutes des dispositions particulières du droit fiscal (y compris la simple société en nom collectif), mais nous n'entrerons dans quelque détail, en raison de leur importance particulière, que pour ce qui concerne la *société par actions* ou *société anonyme* et la variété de celle-ci qu'est la société en commandite par actions.

Quand ces sociétés ne tombent pas, précisément en tant qu'entreprises par *actions*, comme cela s'est déjà vu dans la législation (par exemple en Prusse avec la loi du 18 novembre 1857, abrogée par la loi du 19 septembre 1861) et a été souvent conseillé, sous le coup d'une imposition *particulière* qui tend à les traiter moins favorablement en raison même de leur forme, — ce qui constitue aussi d'une certaine façon un point de vue de *politique sociale*, sur lequel la discussion est permise au moins pour les entreprises par actions qui poursuivent certains objectifs déterminés, et que je ne saurais cependant approuver avec cette conséquence, — et quand au contraire la société par actions est, comme nous le supposons ici, considérée de la même façon que toute autre entreprise acquissitive, elle *ne peut pas* tomber sans autres conditions sous le coup de l'imposition à titre de *personnalité économique indépendante*. Au contraire, l'imposition doit tenir compte de la nature *écono-*



*mique* de la société par actions, laquelle consiste en ce que la société n'est qu'un *moyen* à fins *acquisitives* pour ses actionnaires. L'imposition de la société par actions doit par conséquent être *combinée avec l'imposition des actionnaires*, c'est-à-dire en règle générale de personnes physiques qui tombent de leur côté sous le coup d'une imposition particulière.

Dans un *système d'imposition portant exclusivement* (et nominativement) *sur le revenu*, on a le choix entre deux partis. ou bien laisser entièrement exempt d'impôt la société par actions en tant que telle et se borner à imposer *chez ses actionnaires* (et obligataires) le revenu qu'elle leur fournit sous forme de dividendes (et d'intérêts), ou bien laisser exempt d'impôt *chez ces personnes* le revenu provenant de la société et l'imposer *globalement* chez la société pour une quotité équivalente. Ce dernier procédé est le plus simple et le plus sûr, mais il conduit à un *taux égal* pour tous les revenus, quel que soit le revenu total des particuliers intéressés ; les deux procédés sont employés dans la pratique (v. *l'in.*, III, § 243), et même combinés ensemble, ce qui entraîne parfois l'inconvénient d'une double imposition.

Mais, précisément en matière de *sociétés par actions*, l'imposition du *revenu* serait rarement suffisante, parce que le *siège de l'activité* de la société (et des succursales qu'elle peut avoir) et le *domicile* des actionnaires se trouvent le plus souvent dans des localités différentes. L'imposition sur le *produit* est donc ici également indiquée.

Si, *à côté* de l'impôt sur le produit, il existe encore un impôt sur le *revenu* qui frappe *une fois de plus*, chez une personne déterminée, en tant que revenu de cette personne, les produits déjà imposés à leurs sources, d'où *double imposition formelle*, en bonne logique il faut encore soumettre à l'impôt sur le *revenu même* les *dividendes* perçus par cette personne à titre d'*actionnaire* et déjà diminués du montant de l'impôt sur le *produit* payé par la société

b — Les *associations* de toute nature (*Vereine, Genossenschaften, etc.*) ne doivent pas non plus en tant que telles être traitées sans autres conditions en *personnalités économiques indépendantes*.

Si ces associations *ne* tirent leur revenu *que* des cotisations de leurs membres, ce revenu ne devra pas en règle générale être imposé particulièrement à titre de revenu *nouveau*. Le revenu provenant de fortune *propre* (rentes de propriété foncière bâtie ou non bâtie, capitaux, exploitation industrielle) doit, par contre, être soumis à titre général à l'imposition qui peut exister sur le *produit*, imposition qui convient encore fort bien aux cas de cette nature, et, d'après des considérations analogues à celles que nous avons présentées au sujet des sociétés par actions, à l'imposition du revenu isolée ou combinée avec l'imposition du produit.

Pour le reste, il faudra distinguer suivant la *nature* et le *but* des différentes associations.

#### D. — Imposition communale sur les personnes morales.

§ 173. — Ici encore il faut faire les mêmes distinctions qu'en matière d'imposition d'Etat ; en outre, il faut considérer la question de l'imposition de l'*Etat* (et de ses objets d'acquisition) par la commune.

##### 1°. — Imposition communale sur l'*Etat* et sur ses objets de produit

Cette question, comme la question analogue qui se pose pour l'imposition communale sur les autres communes et sur les divisions administratives intermédiaires entre l'Etat et la commune, respectivement sur leurs objets de produit, soit la question de savoir si et dans quelle mesure le principe de généralité sera réalisé ici, comporte une réponse analogue à celle que nous avons donnée (§ 121) à la question analogue de l'imposition d'Etat sur les corps administratifs autonomes

Il faudra par conséquent pour l'ensemble *poser en règle générale* la nécessité d'*astreindre à l'impôt communal* les propriétés de l'*Etat* et des autres communes, particulièrement dans la mesure où elles servent à des fins *acquisitives*, de sorte que par exemple les bâtiments affectés à un *service public* soient seuls exempts d'impôts (et ne le soient même pas toujours sans autres conditions). Les impôts *objectifs* et les impôts sur le *produit* se montrent ici encore propres

à réaliser cette imposition, mais ils sont insuffisants si les redevances communales revêtent entre autres formes celle de l'impôt sur le *revenu*. Dans ce cas les objets de produit de l'Etat doivent également être soumis à cet impôt.

2°. — *Imposition communale sur les sociétés par actions.*

Ici encore se présentent des considérations analogues à celles que nous avons examinées au sujet de l'imposition d'Etat sur ces sociétés et sur les autres sociétés à fins acquisitives (§ 172, p. 244). En outre, précisément en ce qui concerne l'imposition communale, il faut tenir pour particulièrement désirable, pour nécessaire sous certaines conditions, un impôt établi sur ces sociétés en tant que telles d'après leur *revenu* à côté de l'impôt sur le produit, qui leur convient et dont par suite on doit demander l'institution. Un impôt sur l'actionnaire pour les dividendes qu'il reçoit de la société ne profiterait qu'à la commune où il réside, ce qui conduirait à des conséquences inadmissibles dans le cas fréquent où le siège de la société est dans une autre commune.

Des considérations de même nature font apparaître la nécessité de soumettre les sociétés par actions et sociétés analogues, à titre de sujets propres d'impôt, à l'impôt sur le *revenu*, et ont également conduit à des mesures législatives en ce sens. Il faut évidemment encore ici, quand il y a lieu d'éviter la double imposition d'un seul et même *revenu* par une seule et même classe d'impôt, laisser exempt de l'impôt sur le *revenu* le dividende chez l'actionnaire dans la commune où est le siège de la société ; dans la commune où réside l'actionnaire, quand il s'agit d'une autre commune que celle où est le siège de la société, on devrait tenir tel compte que de droit de l'imposition communale qui a déjà été levée dans la première commune, au siège de la société.

E. — Conclusion. Avantages des impôts objectifs.

§ 174. — Nous en avons fini avec les cas du schéma esquissé au § 164 (p. 226) qui se rapportent à l'imposition des personnes physiques et de leurs organisations économiques, à l'imposition des autres organisations économiques (personnes morales) et à l'imposition du

revenu. Nous avons en même temps tenu compte à diverses reprises de l'imposition des *sources* intérieures de *produit* pour les *produits* qui en découlent. Ce qui s'applique à cette imposition s'applique également pour l'essentiel à une imposition de la *fortune* qui viserait à atteindre ces sources de produit comme constituant les objets de fortune les plus importants.

De plusieurs des considérations qui viennent d'être exposées se dégage un résultat particulièrement significatif pour la théorie des impôts. une imposition *objective* du *produit*, respectivement des *sources de produit* (peu importe qu'elle fonctionne comme imposition réelle sur le revenu ou sur la fortune), *considérée encore au point de vue de l'équité ou de la généralité de l'impôt*, apparaît comme *expédiente au point de vue de la technique des impôts*, et il faut par conséquent en réclamer l'adoption.

#### F — Appendice Suppression des exemptions de l'impôt foncier

§ 175. — Il ne nous reste plus maintenant qu'à trancher une question qui a été réservée plus haut, et la tâche sera beaucoup plus simple après les résultats qui se sont dégagés de ce qui précède : comment faut-il traiter les *exemptions de l'impôt foncier*, en particulier celles qui de nominales sont devenues effectives par disparition de la prestation compensatrice ? (1)

La réponse ne saurait être douteuse : elles doivent *tomber*, tout comme les autres exemptions effectives d'impôt, soit personnelles, soit réelles (§ 166, p. 230), pour que l'impôt se repartisse *équitablement et exactement au point de vue de l'économie publique*.

Ce qui est plus difficile, c'est de décider comment on devra procéder à cette suppression que l'Etat a incontestablement le droit d'accomplir. En effet, particulièrement pour la question principale : doit-on accorder une *indemnité* aux personnes précédemment privilégiées ? et, dans l'affirmative, quelle indemnité accorder ? il faut ici tenir compte des *titres* donnant *droit* à l'exemption d'impôt,

(1) V. HOFFMANN, *Lehre von den Steuern*, p. 112 et suiv., RAU, *Fin.*, II, § 316, particulièrement note a

assez souvent difficiles à déterminer avec précision et certitude, et des *conséquences économiques* possibles, probables ou certaines, de l'exemption et de sa suppression pour la *valeur* de la possession foncière. En raison de la diversité des titres de droit, la question ne doit pas être résolue par mesure générale d'une seule et même façon, et c'est précisément pour cela, et aussi en raison des conséquences économiques que nous venons d'indiquer, que des mesures fondées en droit strict peuvent être modifiées par suite de considérations de *modération* et également pour des motifs de *politique sociale*.

Si l'on pouvait déterminer exactement les *titres de droit* des exemptions d'impôts en général et spécialement des exemptions de l'impôt foncier, il faudrait, d'après les conceptions juridiques de notre époque et d'après les principes juridiques qui y sont en vigueur, supprimer, moyennant *indemnisation pleine et entière*, les exemptions de *droit privé* qui représentent un *droit dûment acquis*, et *sans indemnité* toutes les autres, ainsi notamment les exemptions de *droit public*.

Mais on ne peut pas toujours déterminer exactement ces titres de droit, et dans le cas qui est pratiquement le plus important, quand il s'agit d'une exemption d'impôt reposant incontestablement sur un titre de droit public, qui était originairement la contre-partie d'autres prestations et qui n'est devenue une véritable exemption d'impôt que par la disparition de celles-ci, comme par exemple l'exemption d'impôt foncier accordée autrefois à la propriété foncière du chevalier tenu au service armé, il faut tenir compte de ces *conséquences économiques* de l'exemption d'impôt et de sa suppression pour la *valeur de la possession foncière* d'après lesquelles la concession au moins d'une certaine indemnité, sinon d'une indemnisation pleine et entière, apparaît comme *permise* par des *raisons de modération* si l'indemnité est *proportionnée* à l'état des circonstances.

L'*indemnité* devra de préférence être réglée à titre général par *voie légale*. En raison du défaut de droit formel à une indemnité ou du caractère douteux de ce droit et en raison de l'intérêt qu'a le propriétaire foncier lui-même à voir apurer une situation toujours

quelque peu épineuse, au moins dans la période moderne, période *civique* de l'histoire des impôts, il sera préférable de *ne pas fixer trop haut* les coefficients d'indemnité pour l'impôt foncier à établir, et de les fixer notamment un peu en dessous du taux usuel de l'intérêt, soit par exemple de capitaliser au denier quinze ou au dernier vingt au *maximum*, si le taux usuel de l'intérêt est entre 4 et 4 1/2 0/0. Mais il faudra ensuite distinguer encore d'autre part *suivant les titres de droit*, et accorder une indemnité *plus élevée*, jusqu'au *maximum* qui vient d'être indiqué, s'il est produit des titres de *droit privé*, une indemnité *moins élevée* dans les *autres* cas. La pratique allemande est généralement en ce sens.

C'est ainsi que le grand principe de la généralité de l'imposition est parvenu à se réaliser définitivement ; c'est une étape marquante dans l'histoire de l'imposition.

### Sous-section III.

#### Uniformité de l'imposition.

##### I. — Le problème

§ 177 (1) — Le principe d'uniformité est, lui aussi, examiné ici pour la période actuelle de l'évolution des peuples civilisés que nous connaissons, pour la période *civique*, mais en tenant également compte encore ici du point de vue de la *politique sociale* pour l'ère *sociale* qui s'ouvre dans l'histoire des impôts.

L'uniformité de l'imposition, au sens d'une répartition uniforme de la charge des impôts entre les *différents contribuables*, est un axiome à notre époque, et découle, en tant que principe juridique, du principe de la liberté et de l'égalité civiques des ressortissants de l'Etat et, en ce qui concerne les étrangers, de leur assimilation aux nationaux, devenue usuelle en droit international. Mais, pour la *politique pratique en matière d'impôts*, l'imposition uniforme ne

(1) Le § 176 de l'édition originale est consacré à la *bibliographie critique* du sujet.

peut, elle aussi, être posée qu'en *but idéal* dont on doit se rapprocher autant que possible, mais qu'en raison des difficultés pratiques on ne peut jamais atteindre complètement, qu'on ne peut même le plus souvent atteindre que d'une façon très insuffisante.

Mais ici encore on n'est pas bien avancé par le seul fait qu'on a simplement posé le principe théorique et le *desideratum* pratique de l'uniformité. En effet, se présente immédiatement la question corollaire : *qu'est-ce que, ou en quoi consiste cette uniformité?* Cette question ne comporte pas une réponse toute simple, et la réponse elle-même présente même pour la théorie des difficultés considérables.

## II — Principes et théories relatifs à la réalisation de l'uniformité dans l'imposition.

§ 178. — Pour résoudre le problème de la *répartition* uniforme de la charge des impôts, on a posé *deux principes* qui se rattachent à *deux théories générales de l'imposition* et qui trouvent dans ces théories leur fondement et en même temps leur mesure (v. § 86, p. 112).

A. — Principe de l'imposition *suyant l'intérêt, suvant l'avantage*, ou *suyant la prestation et la contre-prestation*, qu'on peut aussi appeler principe d'*économie privée* dans l'imposition, parce qu'en l'adoptant on transporte dans ce domaine un des principes essentiels du système de trafic de l'économie privée. Ici on s'attache aux relations entre l'imposé et l'Etat percepteur d'impôts (respectivement en général la communauté économique obligatoire considérée), et on cherche à répartir l'imposition de telle sorte que la prestation soit équivalente au paiement d'impôt, c'est-à-dire non pas strictement égale en valeur, — ce qui serait impossible, ou en tout cas ne pourrait pas se calculer, — mais *proportionnelle*, soit à la *contre-valeur* dont l'imposé a la jouissance dans les prestations publiques de l'Etat, etc... (*principe et théorie de la jouissance*), soit aux *frais* faits par l'Etat, etc... dans ses prestations publiques pour protéger la personne et les biens de l'imposé, pour développer son bien-être, etc..., en lui assurant la *jouissance de sa vie et de ses biens* (*principe et théorie de l'assurance*).

B. — Le second principe consiste à imposer uniformément d'après les conditions de *capacité de prestation économique des imposés* à supporter un certain impôt, soit de leur *capacité fiscale* ou *contributive* (*Steuerfähigkeit*; chez RAU, *Beitragsfähigkeit*). Son *fondement* se trouve dans les mêmes considérations qui nous ont fourni précédemment (§ 85, p. 111) le fondement de l'imposition elle-même, c'est-à-dire dans la *nature* de l'Etat et des autres communautés économiques obligatoires et dans les *relations* des imposés avec ces corps constitués. Il en résulte que l'imposition considérée en elle-même, et non en tant que contre-prestation spéciale pour des jouissances ou des avantages retirés de l'association en Etat ou seulement au point de vue de sa répartition, ni, comme d'après le premier principe, à l'échelle de ces jouissances ou avantages, mais considérée en soi, apparaît comme une *obligation* nécessaire du *membre* de la communauté à contribuer à remplir les conditions d'existence et de prospérité du *tout* auquel il appartient, et partant implicitement de lui-même; quant à l'échelle de répartition des impôts, elle se trouve dans la capacité de prestation économique de chaque contribuable en tant que membre de la communauté, parce que c'est ainsi, par hypothèse, que tous les membres sont uniformément chargés pour le but commun qui répond à la nature de cette communauté, c'est-à-dire qu'ils supportent sur leurs biens économiques des *sacrifices proportionnels égaux*. En s'en référant à ces explications, on peut appeler le second principe principe de l'*économie communautaire* (de l'*économie d'Etat*) en matière d'impôts, et on emploie aussi, en se référant au critère que nous venons d'indiquer, les expressions de *principe* et de *théorie* du sacrifice. La tâche ultérieure consiste à déterminer et à évaluer par tête les sacrifices proportionnels que les imposés supportent du chef de l'impôt, et à répartir l'imposition suivant cette échelle.

### III. — Appréciation de ces théories et de ces principes et choix à faire entre eux-ci.

§ 179. — D'après ce qui a été dit plus haut (§§ 85 et 86, p. 111 et ss.), l'imposition ne saurait se fonder sur les points de vue de la théorie



de la jouissance et de la théorie de l'assurance ou du principe de prestation et contre-prestation, en outre, au moins *en général*, ces points de vue *ne peuvent pas davantage* servir de base pour sa *répartition*. Ici, encore, il résulte, au contraire, de l'essence de l'Etat, de la commune, etc..., en tant que *communautés économiques obligatoires*, et de la nature de la plupart des prestations publiques de ces corps constitués, et des plus importantes, notamment de celles qui sont proprement *typiques*, qu'une répartition *générale* de l'imposition d'après la jouissance individuelle ou l'intérêt individuel serait tout autant *fausse en principe qu'irréalisable dans la pratique*.

L'*intérêt*, la *jouissance*, l'*avantage* de l'*individu*, non seulement ne sont donc pas les motifs juridiques de son imposition, mais ne peuvent pas davantage servir d'*échelle générale* pour déterminer sa part dans l'ensemble de la charge des impôts, parce qu'ou bien ils font défaut, et alors il ne peut être question que d'une *obligation* de l'individu, ou bien ils ne sont pas mesurables et ne peuvent par conséquent en aucune façon servir d'*échelle*, quand bien même on le voudrait. Il faut en conséquence chercher une autre échelle ; elle ne peut se trouver, pour l'imposition *en général*, que dans la *capacité de prestation* de l'individu, — principe fiscal découlant nécessairement de la nature *communautaire*, au point de vue de la technique économique, particulièrement accusée dans la communauté économique obligatoire développée de l'époque moderne. Les affaires y sont conduites avec *union des forces* pour des objectifs de la communauté dont les effets chez l'*individu* ne peuvent pas être rendus évidents, ne sont pas mesurables, et, pour autant qu'ils existent, ne sont pas à considérer — sauf exceptions — pour la question de la répartition des impôts *en général*, parce que c'est précisément la réalisation d'objectifs de la communauté *en tant que tels* qui est la cause de ces effets. C'est, au contraire, d'après cet état de choses, à bon droit qu'on fait appel à chacun *dans la mesure de ses forces*.

A. — Premier principe, principe de l'économie privée : imposition suivant l'intérêt, ou suivant la prestation et la contre-prestation.

§ 180. — Les explications qui précèdent n'aboutissent *nullement* à rejeter complètement ce principe fiscal et la théorie de la jouissance qui lui sert de fondement, mais à leur assigner de *justes limites*. L'imposition suivant la capacité de prestation *n'est pas* non plus un principe fiscal absolu, pouvant à lui seul opérer une répartition uniforme des impôts, et il ne s'est jamais non plus comporté comme tel dans la pratique. Il s'agit, au contraire, dans la théorie, tout d'abord de comprendre exactement les *vicissitudes historiques* qui n'ont commencé qu'avec le développement de l'économie publique et de l'Etat à se manifester dans la combinaison et dans la justification relative des deux principes, puis d'assigner à l'un comme à l'autre, à l'époque *présente*, la place qui lui revient encore aujourd'hui

1° — *Vicissitudes historiques des deux principes.*

Au point de vue *historique*, l'imposition suivant la prestation et la contre-prestation correspond plutôt aux *premières* périodes du développement de l'économie publique, avec une organisation encore *faible* des communautés économiques obligatoires et un Etat *très peu développé* dans ses objectifs et dans ses prestations. Le principe de l'imposition suivant la capacité de prestation est la meilleure échelle principale de la répartition des impôts dans une vie économique *communautaire*, et notamment dans une vie d'*Etat*, *développée*, devenant de plus en plus féconde en prestations.

C'est par conséquent positivement, en considérant les choses au point de vue *historique*, le caractère *communautaire* croissant de l'économie publique et de ses organes principaux d'économie communautaire, l'Etat et les corps administratifs autonomes — caractère déterminé par toute l'évolution de la technique, de l'économie publique et privée et de la civilisation chez les peuples en voie de progrès, attesté par l'extension croissante des interventions publiques et la reconnaissance de plus en plus générale de certains intérêts comme intérêts *publics*, — qui met aussi de plus en plus

*au premier plan l'imposition suivant la capacité de prestation. Ce principe est le seul qui puisse, surtout dans l'Etat, s'appliquer en pratique à la grande majorité des cas, et c'est aussi le seul qui convienne à la nature d'une communauté économique développée.*

Il ne manque pas de pendants à cet état de choses. C'est un phénomène très analogue qui se produit quand, dans la communauté économique développée, on ne considère plus l'individu comme capable d'assurer à titre exclusif des prestations qui sont effectuées en première ligne dans l'*intérêt public* ou de supporter à titre exclusif les sacrifices qu'elles nécessitent. Ces prestations et ces sacrifices donnent lieu alors à une *indemnisation* sur les ressources de la communauté, ou bien celle-ci assure elle-même toutes les prestations. Il en a été ainsi par exemple dans le cas si important en pratique du *service armé* (milices de jadis, s'équipant et s'entretenant elles-mêmes, comparées aux armées modernes) ; cf. encore le casernement des troupes substitué à leur logement chez l'habitant, etc. . , la légitimité d'un *impôt militaire* sur les personnes dispensées de service est controversée, mais l'analogie des situations est incontestable (cf. mon étude *Direkte Steuern*, dans le *Handbuch* de SCHONBERG, 2, A, III, p. 318 et ss., et les travaux de NEUMANN, notamment son étude sur l'impôt militaire).

2° — *Domaine de l'imposition suivant l'intérêt dans l'organisation moderne des impôts.*

§ 181. — Même dans l'organisation moderne des impôts, ce principe est encore juste et applicable en pratique dans certains cas, soit essentiellement partout où les prestations publiques entraînent réellement des *avantages particuliers* pour certaines personnes ou pour certaines propriétés et où en même temps ces avantages peuvent être mesurés à peu près. *Cel à peu près* est la seule chose possible, mais il suffit pour le but à atteindre

Suivant ce point de vue directeur, l'application de ce principe fiscal est parfaitement juste et est faite encore aujourd'hui sur une grande échelle, même avec une extension de nouveau croissante sur plusieurs points, dans le *système de taxes et de cotisations* dont il a été traité plus haut, au livre IV Ici il y a même plus souvent

lieu à l'époque présente de faire plus en ce sens que de faire moins (§§ 65, 76, 78, pp. 102).

Il faut ensuite distinguer pour cette question l'imposition d'*Etat* et l'imposition *communale* (*lato sensu*).

Dans la *première*, on peut certainement faire entrer notre principe en ligne de compte dans d'autres cas encore que ceux-là seuls qui sont du domaine des taxes proprement dit, et on le doit même parfois, bien que précisément ici, et à bon droit, l'imposition suivant la capacité de prestation prenne en général la première place. Il peut en effet arriver que l'ensemble du développement de la communauté d'Etat et que certains de ses offices, payés sur des recettes générales et également sur des impôts, profitent dans une mesure *particulièrement élevée* à certaines parties du pays, à certaines classes de la population, à certaines personnes et à certaines catégories de possession déterminées. Cela s'applique en général à la *propriété foncière*, et parfois, par exemple pour certains aménagements dans l'intérêt de la circulation, certaines améliorations agricoles, certains travaux hydrotechniques, etc. ., à la propriété, à l'exploitation industrielle, etc. . situées dans une localité déterminée. Ici l'équité peut commander qu'on tienne aussi compte de ces circonstances dans le *décompte* des impôts généraux établis d'autre part suivant le principe de la capacité de prestation, notamment de certains impôts sur le produit, de certains impôts sur la fortune et de certains impôts de circulation, et, sous certaines conditions, même dans le taux des impôts sur le revenu. Ce point de vue justifierait souvent pour les impôts *réels*, notamment l'impôt foncier sur les propriétés bâties ou non bâties, un taux *supérieur* à celui des impôts personnels, et de même un taux d'impôt sur le revenu consolidé supérieur au taux de l'impôt sur le revenu provenant du travail.

§ 182. — Dans le *second* cas, impôts *communaux* (*lato sensu*), perçus par les *corps administratifs autonomes*, et d'autant plus que le corps en question est plus petit, donc en progression croissante en allant de la province à la commune, la sphère d'application du principe de prestation et contre-prestation demeure *plus étendue* que dans l'imposition d'Etat.

Si l'on considère toutes les circonstances qui se présentent, en particulier dans l'imposition communale *stricto sensu*, on voit qu'il est souvent expédient, assez fréquemment licite et même nécessaire, et en même temps possible dans une très grande mesure de tenir compte, dans la couverture des frais des interventions communales et partant dans l'imposition, de cette influence de l'existence et de l'activité de la commune et des circonscriptions administratives intermédiaires entre elle et l'Etat sur la situation économique des particuliers

C'est ce qu'on doit faire par des modifications dans l'organisation et particulièrement dans le décompte ou dans le taux des impôts que la commune, elle aussi, répartit pour le reste suivant le principe de la capacité de prestation, en particulier pour les impôts sur le produit, et pour les impôts sur la fortune s'il en existe. Dans la commune, surtout à la ville, la surimposition de la *propriété foncière* et de l'exploitation industrielle qui s'y rattache (à la ville avant tout la surimposition de la *propriété bâtie*), auxquelles tant de prestations communales procurent directement et indirectement des avantages particuliers et des plus-values, est notamment appropriée au but de cette imposition réglée en partie suivant l'intérêt.

Pour *réaliser* ce principe fiscal dans l'ensemble de l'imposition communale, notamment dans l'imposition spéciale à la commune proprement dite, le procédé suivant semble donc convenable et plus ou moins nécessaire : *a*, en relation avec les conditions interdépendantes de l'évolution historique et de l'organisation existante de cette imposition, *départ méthodique* entre les *dépenses* de la commune suivant certains traits caractéristiques ; *b*, au moins pour les conditions qui se rencontrent en Allemagne, *détermination légale* de la *combinaison* à effectuer entre certaines *catégories de dépenses* et les *classes d'impôts* qui servent à réaliser nos deux principes fiscaux. De cette façon le domaine de chacun d'eux dans l'imposition communale peut être déterminé exactement et d'une manière pratique.

*a* — Il conviendra de faire ce *départ entre les dépenses* à peu près de la façon suivante :

Wagner, Fin. — II.

I. — Dépenses *générales*, au nombre desquelles il faut ranger les dépenses pour des affaires communales absolument générales comme l'administration générale, les attributions déléguées par l'État, plusieurs parties de la police, le service de santé, etc... et en règle générale l'assistance publique. On y ajoutera les dépenses particulières qui ne sont pas visées au n° suivant et toutes les dépenses dont le caractère est douteux.

II. — Dépenses *particulières*, présentant un intérêt *spécial* pour des particuliers, en sous-distinguant :

1° Dépenses pour la *civilisation*, les écoles, etc .

2° Dépenses *économiques* (d'économie *matérielle*), notamment pour la *voirie* et en général pour tout ce qui améliore les conditions de l'*habitation* et de l'*usage* d'une contrée, en particulier l'*usage industriel* (irrigations et dessèchements, aménées d'eau, canalisations, éclairage, etc...), dépenses dont profitent spécialement, par diminution de frais, ou par plus-value, l'exploitation industrielle et la propriété foncière.

b. — Il faut ensuite *combinaison convenablement les principes fiscaux* avec ces catégories de dépenses, soit, pour l'essentiel, couvrir les dépenses *générales* par une imposition réglée sur la *capacité de prestation*, et les dépenses *particulières*, pour la partie non couverte par des taxes ou par des cotisations, par une imposition réglée suivant l'*intérêt*. Pour éviter des luttes de classe ou l'influence exagérée de certaines classes de la population dans la commune ou dans la province, le cercle, etc..., il sera bon de déterminer cette combinaison *par voie légale* (cf. le projet de loi de 1877 sur l'imposition dans les communes prussiennes).

C'est de cette façon ainsi qu'on pourra le mieux, ainsi que par un système de taxes rationnel (§ 76, p. 102), éviter dans les communes un *communisme de mauvais aloi*.

B. — Second principe, principe de l'économie communautaire ·  
imposition suivant la capacité de prestation

§ 183. — D'après ce qui a été précédemment exposé, l'imposition suivant ce principe a une importance prédominante, notamment

pour l'organisation *moderne* des impôts, et, dans cette organisation moderne, spécialement pour les impôts d'*Etat*. Considéré comme *échelle* servant à répartir équitablement la charge des impôts ou à réaliser le principe d'uniformité, le principe de l'imposition suivant la capacité de prestation a maintenant besoin d'être élucidé avec plus de précision. On ne saurait s'en dispenser en s'en référant à la *théorie du sacrifice* et au *desideratum* corrélatif, imposer les particuliers de telle sorte que l'impôt de chacun d'eux représente pour lui un *sacrifice proportionnel égal* (§ 178, p. 251).

On ne peut aboutir à un résultat juste et clair et à une utilisation effective du *principe du sacrifice* qu'en distinguant ici encore, pour l'imposition suivant la capacité de prestation, le point de vue *purement financier* et le point de vue de la *politique sociale*, et en reconnaissant franchement que la *théorie du sacrifice* conduit logiquement aux conséquences mêmes qu'il faut tirer de l'imposition *socio-politique*. Cette théorie sert donc ici à justifier encore d'une façon particulière le point de vue de la politique sociale et les conséquences qu'il faut en tirer, et à montrer en même temps plus précisément la voie à suivre pour réaliser l'uniformité de l'imposition dans le sens de l'uniformité des sacrifices proportionnels. Dans un système d'impôts purement financier on ne peut au contraire en aucune façon argumenter avec la théorie du sacrifice.

En conséquence, les développements qui vont suivre seront consacrés à montrer : 1° le *sens général* de l'imposition suivant la *capacité de prestation*, ou, plus précisément, la capacité de prestation *économique*, 2° comment il faut *réaliser* l'imposition pour obtenir l'uniformité, soit comment la capacité de prestation peut fournir une *échelle* à cet effet : *a*, en partant du point de vue *purement financier*, *b*, en partant du point de vue de la *politique sociale*, et en opérant ici seulement avec le *principe du sacrifice*.

1°. — *Sens de l'imposition suivant la capacité de prestation économique.*

§ 184. — La capacité de prestation économique d'une personne déterminée résulte de *deux séries de facteurs* se rapportant les uns à l'*acquisition* et à la possession de *biens matériels*, les autres à l'*emploi* de ces biens pour *satisfaire des besoins propres* ou pour

permettre à d'autres, en exécution d'obligations, de satisfaire les leurs.

a. — Parmi les facteurs de la [première série, le plus important, en somme, constituant en même temps le cas normal de l'*acquisition*, est la *perception de revenu*, soit dans le travail personnel le *résultat* en argent, respectivement en biens matériels, de la *réalisation* de la capacité de travail qui a trouvé à s'employer.

Or, l'appréciation du revenu et de tous les autres acquêts d'une personne déterminée d'après la capacité de prestation économique qui s'y manifeste dépend principalement de la considération du facteur concomitant de la *prestation personnelle de travail*, donc de la *nature* et de la *mesure* de cette prestation. Le revenu se répartit en conséquence, précisément au point de vue du problème de l'imposition, sous les trois catégories suivantes : revenu du *travail* (*pur et simple*) ; revenu de *rentes* (*pur et simple*) , revenu *mixte* (de travail et de rentes) ou *industriel*.

Même pour les *acquêts* qui ne font pas partie du *revenu* ou ne sont pas comptés à ce titre, et par conséquent pour la *possession de fortune* qui en résulte, il faut tenir compte de la *nature* et de la *mesure* du *travail*, et par conséquent distinguer les acquêts et possessions de fortune *sans aucun travail*, comme en cas d'héritage, de legs, de donation, de gain de jeu, dans plusieurs cas de gains fortuits (*Conjuncturengewinn*), des acquêts et possessions de fortune dans lesquels le *travail* est intervenu *partiellement*, souvent pour une *faible partie*, comme en cas de gains de spéculation et d'autres gains fortuits.

Toutes choses égales d'ailleurs (*charges* du revenu, etc...), un *même* montant de valeur pour ces revenus, acquêts et possessions de fortune de nature différente représente une capacité de prestation économique *différente*, c'est-à-dire *relativement* différente, chez celui qui les perçoit ou qui les possède, et cela de telle sorte que la capacité de prestation *s'abaisse*, et s'abaisse plus que proportionnellement, avec la *prédominance* du facteur travail, et qu'elle *s'élève*, et plus que proportionnellement, quand ce facteur n'est *pas prédominant*. Dans la même hypothèse, un montant de valeur *différent* renferme encore une capacité *différente* (*relative-*



ment), c'est-à-dire croissant ou décroissant *plus vite que la simple proportion*, ou en d'autres termes une *capacité progressive ou dégressive*.

Si l'on applique ces distinctions à l'*impôt* et si l'on tient compte en même temps de la *théorie du sacrifice*, il en résulte qu'un même montant d'impôt, toutes choses égales d'ailleurs, pour des revenus, acquêts et fortunes *supérieurs*, représente un sacrifice *moindre*, c'est-à-dire *relativement moindre*, et inversement, et qu'aussi, suivant la nature et la mesure du *travail* concomitant, les imposés supportent un sacrifice différent, et *relativement différent*, — ce qui conduit à demander que l'imposition *suivant la capacité de prestation économique*, pour être répartie *en raison des sacrifices*, soit *progressive* en raison de l'*élévation* du revenu, des acquêts et de la fortune et en raison du *moindre rôle* joué par le facteur *travail*, et *dégressive* en raison de l'*abaissement* du revenu, des acquêts et de la fortune et en raison de la *prédominance* du facteur *travail*.

b — Parmi les facteurs de la seconde série qui déterminent ou contribuent à déterminer la capacité de prestation économique d'une personne donnée, notamment d'une personne *physique*, la *nécessité de biens économiques pour satisfaire les besoins* de la personne unique ou de plusieurs personnes auxquelles le revenu, etc., doit assurer cette satisfaction est le cas le plus important ; c'est en même temps le cas normal d'emploi des biens économiques à la disposition du contribuable à titre de revenus, d'acquêts d'autre nature et de possession de fortune. Pour satisfaire aux exigences du principe d'*uniformité*, il faut par conséquent tenir un compte exact de la *diversité* des charges et obligations que doit, dans ces conditions, supporter le revenu, etc., du contribuable dans l'évaluation de la capacité de prestation économique à considérer *pour l'imposition — capacité contributive* —, même quand on trouve une *même* nature et une *même* quotité de revenu, d'acquêts et de possession de fortune chez des sujets d'impôt *différents*.

Toutes choses égales d'ailleurs (acquêts, revenu, etc...), une charge *supérieure* d'un revenu, etc... de *même* nature et quotité par les dépenses dont nous venons d'indiquer la nature représente une *moindre* capacité de prestation économique, donc de capacité

contributive, et inversement une charge *inférieure* représente une *plus grande* capacité ; dans le premier cas une plus grande partie du revenu est *engagée* et une plus petite partie est *libre*. dans le second cas cette relation est inversée. C'est maintenant de la *quotité* de cette partie *libre* du revenu que dépend la *pression* qu'une *même* somme d'impôts exerce sur le contribuable, ou, en d'autres termes, la *quotité du sacrifice* que représente la charge de l'impôt. Cette pression, ce sacrifice croît et décroît à son tour d'une façon *relativement différente* suivant les variations de *quotité* du revenu *libre*, c'est-à-dire *plus vite* que la *stricte proportion* dans laquelle le revenu libre croît, et *moins vite* que la *stricte proportion* dans laquelle il décroît. En effet, avec un revenu libre supérieur, il n'y a pourtant que moins de besoins, besoins de première nécessité et autres, à satisfaire plus copieusement, en qualité dans tous les cas, éventuellement aussi en quantité ; avec un revenu libre inférieur, la situation est inverse (diminution et augmentation de l'intensité des besoins). C'est précisément pour cela qu'un *même* montant d'impôts représente ici un sacrifice plus grand, là un sacrifice moindre.

Il faut tirer de tout cela la conclusion suivante pour réaliser le principe de l'imposition *uniforme* suivant la *capacité de prestation économique* : l'imposition doit être *progressive* et *dégressive* suivant la *quotité du revenu libre* ; dans le cas où c'est l'*ensemble* du revenu qui est en première ligne considéré et traité comme source d'impôt, il faut tenir un compte exact des *charges* de ce revenu telles que nous venons de les définir.

2° — *Réalisation de l'imposition suivant la capacité de prestation économique.*

§ 185. — Les explications qui précèdent sur le sens de ce principe de l'imposition, donc sur sa portée exacte et sur les conséquences qu'il faut en tirer, fournissent un fil conducteur pour réaliser ce principe une fois adopté, sous réserve des compromis inévitables avec les conséquences des autres principes en matière d'impôts et avec les difficultés pratiques qui pourront rendre nécessaires certaines modifications.

Mais faut-il, du moins *toujours*, tâcher de suivre ce fil conduc-

teur ? C'est précisément ce qui ne me paraît pas devoir être affirmé d'une façon générale ; il me semble au contraire que la réponse doit être *relative* suivant le *temps* et le *lieu*, c'est-à-dire selon que l'imposition prend l'une ou l'autre des deux positions de politique fiscale que nous avons distinguées. Par conséquent, ce fil conducteur devra être déterminant pour la position de *politique sociale*, mais *non* pour la position de *finance pure*, être suivi autant que possible dans la *phase sociale* de l'imposition, mais pas encore, pour lui-même, dans la *phase civile* (§ 159, p. 218) Si, d'autre part, dans cette dernière phase, l'opinion incline vers ce fil conducteur, et si la théorie et la pratique commencent à procéder en conséquence, cela prouve précisément que le passage à la position de politique sociale et à la phase sociale est en voie de réalisation historique.

Si l'on garde l'autre position, position de finance pure, on dira toujours, par contre : « Les *faits* dont on a tiré les propositions qui servent de fil conducteur pour l'imposition suivant la capacité de prestation économique sont en eux-mêmes parfaitement exacts, capacité différente suivant qu'il s'agit de revenu supérieur, de revenu de la propriété, d'acquêts sans travail, de revenu libre supérieur, etc... Mais ils ne prouvent rien pour la justesse de ces *conclusions* en ce qui concerne l'imposition, parce qu'ils ne sont eux-mêmes que des effets du système de circulation d'économie privée existant en droit et de sa base juridique, la propriété privée, libre, pleine et entière, des capitaux et des immeubles, et la liberté des conventions, que des *conséquences* de la répartition des revenus et de la fortune et du régime juridique sur lequel elle repose ».

Même dans cette manière de voir, le but est toujours l'imposition uniforme suivant la capacité de prestation économique. L'imposition régie uniquement sur le principe de prestation et contre-prestation est également condamnée, non seulement comme inexacte et impraticable, mais comme *contraire à l'équité*. Mais on ne considère comme *uniforme* que l'imposition qui ne change rien à la répartition *relative* des revenus, des acquêts et de la propriété entre les imposés, et la laisse telle quelle, sauf défalcation du montant d'impôts payé par chaque individu.

L'*uniformité* ainsi entendue en général, et spécialement appli-

quée à l'imposition suivant la capacité de prestation économique, se trouve en conséquence essentiellement dans *l'imposition réelle et proportionnelle du revenu*. En effet, cette imposition résout à elle seule le problème qui consiste à ne rien modifier *relativement* dans la répartition existante des revenus et de la fortune, résultat, tenu pour exact et équitable, de la circulation économique, et à ne modifier *absolument* que ce que toute imposition doit, par définition, nécessairement modifier, puisqu'elle enlève de la richesse aux imposés pour la transférer à l'Etat, etc. , amenant ainsi une *diminution* proportionnelle de l'ensemble des ressources que fournit le revenu. Pour d'autres raisons de principe, en partie empruntées à un point de vue de la *théorie de la jouissance* qu'on tient pour exact, et pour des raisons pratiques, pour des raisons de technique financière, on pourra encore approuver ainsi, à côté de l'imposition réelle et proportionnelle du revenu, une imposition *égale*, mais *très faible*, de toutes les personnes qui acquièrent.

a. — *Imposition uniforme au point de vue purement financier suivant la capacité de prestation économique*

§ 186. — D'après ce qui vient d'être dit, le principe d'uniformité conduit ici à une imposition *égale*, mais *très faible*, des personnes qui acquièrent, et principalement à l'imposition *réelle et proportionnelle du revenu*

La première proposition peut être en même temps fondée pour partie sur un point de vue exact de la théorie de la jouissance, à la manière de la *généralité* de l'impôt *absolument égal* sur toutes les personnes capables de prestation économique et percevant réellement un revenu, soit pour leur prestation propre, soit provenant de rentes, sans tenir compte ni de la nature ou de la quotité du revenu ni de la possession de fortune, mais pour un montant si faible absolument qu'il réponde même à la capacité de prestation de la classe la plus pauvre des personnes qui acquièrent à titre indépendant.

Cette proposition peut se réaliser de deux façons : par des impôts personnels généraux et directs (capitations, ou, ce qui vaut mieux, impôts de famille, ou, ce qui vaut mieux encore, impôts analogues limités aux personnes capables d'acquiescer et ayant une vie écono-

mique particulière) peu élevés ; par certains *impôts indirects de consommation*, en particulier sur des articles de première nécessité que toutes les classes et tous les individus consomment à peu près uniformément (par exemple le sel, le pain, le pétrole, sous réserve de l'extrême modération de l'impôt ; cf. §§ 166 et suiv., p. 230 et ss.).

Après les *personnes en elles-mêmes*, l'imposition uniforme au point de vue purement financier doit encore considérer leur *situation économique*. Ici s'applique ce que nous avons précédemment exposé : la répartition existante des revenus et de la fortune dans la population, résultat de l'évolution historique, doit être acceptée en elle-même par l'imposition comme un *fait* qu'elle *ne modifiera pas* intentionnellement. La conséquence est telle que nous l'avons tirée précédemment : l'imposition ne doit être autant que possible qu'une imposition *réelle* du *revenu*, et non de la *fortune*, et elle ne peut être que *proportionnelle*. C'est donc tout à fait conséquemment que le point de vue purement financier amène à demander que la capacité de prestation économique soit *exclusivement* mesurée d'après l'*élévation absolue du revenu* que le particulier peut acquérir et dont il peut jouir dans la communauté d'Etat. Et l'*uniformité* de l'imposition suivant la capacité de prestation ainsi entendue se trouve dans l'*exacte proportion de l'impôt au revenu*, ainsi donc précisément dans l'imposition du revenu *proportionnelle* (par opposition à l'imposition progressive) ou *par quotités égales*.

La doctrine régnante en matière d'impôt, la *théorie de la libre concurrence* ou de l'individualisme économique (*Smithianisme*) et le droit fiscal moderne, d'après le point de vue qui le guide, exigent réellement cette imposition proportionnelle à *titre de règle générale*.

Les écarts du principe de l'imposition simplement proportionnelle du revenu qui se sont produits jusqu'à présent s'expliquent par la diversité de l'évolution historique et par l'insuffisance des modifications apportées à l'imposition pour la mettre d'accord avec ce principe, par les grandes difficultés (certaines de nature purement financière, notamment pour satisfaire ainsi à tous les besoins) que présente la réalisation de l'imposition proportionnelle, finalement par plusieurs déviations inconscientes ou intentionnelles du point

de vue purement financier et par autant de mouvements dans le sens du point de vue de la politique sociale

Des *impôts personnels généraux absolument égaux*, mais très modérés, ou des *impôts de consommation ayant les mêmes effets*, puis *un ou plusieurs autres impôts* couvrant le reste des besoins financiers d'après le principe de l'imposition réelle et proportionnelle du revenu, telle est également, chose digne de remarque, la conséquence logique de la *théorie de la jouissance*, si au lieu de la laisser tomber entièrement on en tire, pour le mettre en valeur, un juste facteur de la répartition des impôts à l'égard des payeurs.

b. — *Imposition uniforme au point de vue de la politique sociale suivant la capacité de prestation économique*

§ 187. — Ici se présentent les *desiderata* suivants :

I — Le principe de la généralité de l'imposition, qui dans ce cas renferme en même temps le principe d'uniformité, *peut, et doit*, si on le considère au point de vue de la politique sociale, recevoir une brèche, précisément dans l'intérêt de l'uniformité, en faveur de certains revenus *minima*, en particulier (mais *non sans conditions exclusivement*) ceux qui proviennent du *travail*, — exemption d'impôts sociale pour le *minimum* nécessaire à l'existence (§ 167, p. 232).

II. — De plus, dans la réalisation effective de l'imposition, il faut procéder conformément aux indications détaillées que nous avons données au § 184, p. 259) donc, en réduisant ce que nous avons exposé à ce qui est essentiel pour les tâches de la pratique et en le formulant principalement pour ce qui concerne l'imposition du *revenu*, tenir compte par principe de *trois circonstances* avant tout : la *source* du revenu ; sa *quotité absolue* ; les *autres facteurs qui influent sur la capacité de prestation* même pour une même nature et quotité de revenu.

1°. — D'après la *source*, il faut distinguer avant tout le *revenu non consolidé* du *revenu consolidé*, le *revenu* provenant exclusivement du *travail* et, pour partie, le *revenu mixte* (industriel) du *revenu* provenant exclusivement de *possession* ou de *rentes*, et mesurer en conséquence l'impôt d'une manière différente.

Le *revenu* de *rentes* est, toute chose égales d'ailleurs, plus *capable de prestation*, et doit par conséquent être imposé davantage ;

observation analogue pour le revenu provenant de spéculations, de gains fortuits, d'héritage, de donation, etc., qui doit être imposé d'avantage en raison du principe de la capacité de prestation et également en raison du principe du sacrifice.

2° — Ce que nous venons de dire du revenu consolidé comparé au revenu non consolidé s'applique *ceteris paribus* aux différences dans le montant du revenu : un revenu supérieur doit être imposé relativement plus haut, c'est-à-dire progressivement.

3°. — Les autres circonstances qui, dans des conditions par ailleurs égales, ainsi notamment pour une même source et une même quotité de revenus (d'acquêts), influent sur la capacité de prestation et rendent inégaux les sacrifices que peut occasionner un impôt égal, sont les charges et obligations du revenu indiquées au § 184 (p. 259), ainsi avant tout les besoins d'entretien de première nécessité tels qu'ils résultent du nombre des personnes qui composent la famille.

Toutes ces considérations s'appliquent pour l'essentiel de la même façon à l'imposition d'État et à l'imposition communale.

§ 188. — *Justification de ces desiderata et objections présentées.*

La justification finale interne de ce procédé de réalisation de l'uniformité dans l'imposition se trouve dans la nature de la répartition des revenus et de la fortune qui a pour base juridique le système de la libre concurrence dans l'économie privée, comme nous l'avons précédemment fait ressortir à plusieurs reprises (notamment §§ 156-159, 184, p. 216 et ss., 259 et ss.). D'après les points de vue développés dans la *Grundlegung* (particulièrement 2° éd., §§ 99-107), on peut et on doit intervenir dans cette répartition également pour des raisons d'équité. C'est ainsi qu'il faut contribuer à compenser les effets de la chance heureuse ou malheureuse, des conjonctures favorables ou défavorables et aussi d'une inégalité véritablement personnelle dans la prestation, laquelle détermine ensuite une capacité de prestation économique inégale pour ce qui concerne l'imposition et l'inégalité des sacrifices occasionnés par un même montant d'impôts.

Le système entier de l'imposition *social-politique* n'a pas encore été jusqu'ici construit comme tel, et n'a par conséquent pas été

l'objet d'une critique spéciale. On lui adressera les mêmes objections qui ont déjà été élevées contre l'impôt progressif on le qualifiera de même de *contraire à l'équité*, d'*anti-économique*, d'*illogique* ou d'*arbitraire*. Mais ces objections ne sont concluantes ni dans un cas ni dans l'autre.

Le reproche d'*injustice* en revient purement et simplement à la vieille pétition de principe : est *seule équitable* l'imposition *proportionnelle*, ou plus généralement l'imposition *purement financière*. On accepte purement et simplement la répartition des revenus et de la fortune sous l'influence de la libre concurrence, sans l'examiner ni dans son origine ni dans ses effets. Quant à des faits manifestes comme l'inégalité des sacrifices dans ce système d'imposition, ou bien on passe tout simplement condamnation là-dessus, ou bien, comme le font RAV et d'autres auteurs, on va même jusqu'à considérer, illogiquement et contrairement aux faits, l'impôt proportionnel comme une conséquence de la théorie de sacrifice.

En reprochant à notre système d'être *anti-économique*, en prétendant qu'il constitue une *punition de la diligence et de l'épargne*, on méconnaît de même les faits suivants. L'acquisition et la puissance d'épargne, surtout dans le système économique actuel, ne reposent en aucune façon exclusivement sur la prestation personnelle ; l'imposition *social-politique* se borne souvent à *transférer* la puissance d'épargne d'une personne à une autre, en somme dans le sens désirable d'une répartition plus uniforme de la fortune, sans qu'elle la diminue nécessairement au sens de l'économie *publique*.

Le reproche d'*illogisme* et d'*arbitraire* porte sur deux points différents :

1°. — Détermination des *chiffres*, des *mesures* (taux de progression, taux différents selon la nature du revenu, etc. .). Ce reproche est fondé jusqu'à un certain point, en tant qu'il vise certains détails de la législation positive, mais il ne prouve rien contre le principe ; il s'adresse d'ailleurs tout aussi bien à certains modes d'organisation des impôts proportionnels.

2°. — Ici on vise certains cas extrêmes possibles, dans lesquels,



en poursuivant la progression, l'*accroissement* du revenu ou de la fortune serait en fin de compte entièrement absorbé par l'impôt constamment augmente. Cela non plus n'est pas une objection toujours concluante.

En effet, au cas de progression lente et modérée, il n'y a qu'un danger très éloigné, sans importance au point de vue pratique. Ce danger ne devrait même pas faire repousser définitivement une progression qui empêcherait une formation de *revenus colossaux* contraire aux conceptions de la politique sociale. Et si on tient à éviter cela, il suffit de modifier légèrement le principe dans un petit nombre de cas extrêmes.

## Section IV

### Principes d'administration fiscale.

#### I — Généralités.

§ 189. — La forme de l'administration des impôts étant déterminée, d'une façon relative suivant le temps et le lieu, par toute l'évolution de la chose publique, les *principes supérieurs* de cette administration, le principe de la *fixité*, le principe de la *commodité* et la *tendance à réduire le plus possible les frais de levée* (§ 126), n'ont donc qu'une faible portée scientifique propre et qu'une faible portée pratique immédiate (§ 201). Ces principes sont en eux-mêmes parfaitement exacts, ce sont de véritables axiomes qui n'ont pas besoin de plus ample démonstration. Là où le développement général de la situation de l'Etat et de la commune a conduit à instituer des impôts, on n'a jamais pu laisser ces principes complètement de côté, et ils doivent toujours entrer pour leur part dans la détermination de la ligne de conduite à suivre pour organiser l'imposition et pour l'appliquer.

Mais la *mesure* dans laquelle on doit et on peut les suivre dépend bien plus des *conditions de fait* que présente la vie publique, la vie économique et la vie de l'Etat, ainsi que du *choix des classes*

d'impôts et de la structure du système financier, dans la détermination desquels ces conditions jouent un rôle si décisif, que de modes d'organisation de l'administration des impôts qui seraient adoptés en toute liberté pour atteindre le but indiqué par ces principes.

Notre chapitre V nous fournira l'occasion de montrer, au sujet de certains points particuliers de l'administration des impôts, dans quelle mesure il faut alors tenir spécialement compte de nos trois principes, et aussi, d'autre part, dans quelle mesure certaines institutions particulières, plus ou moins inévitablement, assez souvent tout à fait inévitablement, leur portent atteinte. Il y a là, pour la critique d'une organisation déterminée des impôts, une circonstance dont il faut évidemment tenir compte dans le jugement final, tout comme d'une atteinte spécialement portée à ces principes par une classe d'impôts faisant partie du système. Mais, pour les raisons que nous venons d'indiquer, il est pourtant rare qu'on puisse rejeter une organisation administrative uniquement par ce motif, de même qu'on ne saurait, uniquement pour des atteintes analogues à nos principes, condamner une classe d'impôts, comme par exemple les impôts de consommation.

## II — Les trois principes.

### A. — Principe de la fixité de l'imposition

§ 190. — 1°. — La *fixité* à l'égard des contribuables sera en général d'autant mieux atteinte que le *personnel administratif* chargé d'établir et de lever l'impôt aura plus de *valeur professionnelle* et morale; elle dépend en outre des différentes *espèces* d'impôts et de leur mode spécial d'application.

2°. — La *simplicité* du système des impôts et de l'organisation des différents impôts particuliers permet aussi une réalisation plus exacte du principe de fixité.

3°. — Cependant on enfreint parfois ce principe dans la pratique, et plus souvent qu'il ne serait nécessaire. Il faudrait notamment exiger, et ce n'est généralement pas difficile à réaliser,

qu'on donne toujours au contribuable l'indication *exacte et précise* de la *date* et du *lieu* du paiement, du *montant* de la somme due, des *espèces* libératoires admises.

4°. — Employer dans les lois et dans les règlements d'administration publique un langage *clair, simple et accessible à tous* constitue également un important *desideratum* à titre de conséquence du principe de fixité. Sans nier que les lois modernes y contreviennent souvent plus qu'on ne pourrait l'éviter (notamment en Angleterre), il ne faut cependant pas se faire d'illusion à cet égard, et il est certain qu'avec la meilleure volonté du monde il est assez souvent impossible de donner à ce *desideratum* une satisfaction suffisante en présence de la complexité de certaines situations dans l'imposition moderne (impôts sur le produit, impôts indirects de consommation, impôts de circulation levés au moyen du timbre et sous forme de redevances de registration)

5°. — La *rigueur juridique* et la *précision*, excluant toute *équivoque* et écartant le plus possible les controverses, sont de même une nécessité pressante dans la langue des lois et règlements, mais la réalisation en est également difficile précisément à cause du caractère des impôts modernes adaptés aux conditions complexes et variables de la circulation.

6°. — A côté des lois elles-mêmes, les *règlements d'administration publique*, circulaires, etc... sont extrêmement importants pour le public contribuable non moins que pour le personnel de l'administration. Ici le style laconique de la loi peut fort à propos être éclairci par des *commentaires* et par des *exemples* et être mis mieux à la portée de la population

7°. — Pour faire connaître au grand public les principes fondamentaux, les prescriptions de contrôle et pénales, etc... en matière d'impôts, il est bon, en ce qui concerne certains impôts comme les impôts directs sur le revenu, les impôts somptuaires, puis encore certains impôts intérieurs de consommation, comme par exemple l'impôt sur le planteur de tabac par surface ensemencée et par poids de denrée, de faire *imprimer* quelques-unes des dispositions les plus essentielles de la loi sur les *feuilles d'imposition* (avertissements, quittances, etc.)...

8°. — Pour les *lois nouvelles* il faut songer au *commentaire populaire* dans la *presse* (journaux et almanachs).

§ 191. — B. — La *plus grande commodité possible* de l'imposition n'intéresse pas seulement la population imposée, mais encore les finances elles-mêmes, parce qu'elle rend plus sûre la rentrée des impôts.

Dans le détail, pour observer ce principe le mieux possible, il s'agit principalement de prescriptions convenables sur les points particuliers suivants : nature des *espèces* admises pour le paiement des impôts, *lieu* du paiement; *date* du paiement, paiement *en totalité*, par exemple en une fois pour l'année entière, ou par *fractions*; *procédés* de perception des impôts et des droits de *douane*; *contrôles* fiscaux. En outre, la question du *choix* entre l'impôt *direct* et l'impôt de consommation *indirect* sur les *consommateurs* se trouve en contact avec celle de l'organisation la plus commode des impôts, et dans l'organisation des impôts indirects de consommation vis-à-vis des producteurs (négociants et fabricants dans leurs rapports avec la douane, l'octroi et les impôts intérieurs de consommation) il faut tenir compte des considérations de plus ou moins grande commodité pour ceux-ci (procédés de perception des droits de douane, contrôles de la fabrication). Enfin il faut encore noter ici les *égards* dus aux *opinions religieuses et morales*, aux *usages* et aux *traditions*, à la *santé* des intéressés, etc... : tout froissement évitable blesse inutilement le contribuable et nuit ainsi le plus souvent à l'intérêt des finances.

Nous renvoyons pour plus de détails au chapitre V; ce qui va suivre suffira pour une vue d'ensemble de ces différents points.

1° — Les *espèces* sont indiquées pour le paiement légal des impôts dans une économie publique développée qui se sert principalement de la *monnaie*, et cela le plus souvent aussi dans l'intérêt des contribuables; les espèces admises avec pouvoir libératoire seront celles en usage dans le pays considéré, ainsi le *papier-monnaie* dans les pays qui en font usage. C'est seulement ainsi que le paiement de l'impôt peut être déterminé d'une manière *fixe*.

2°. — Le *lieu* du paiement, l'endroit où l'impôt d'une personne déterminée doit être payé par cette personne ou levé par les re-

présentants de l'administration des impôts, doit être, pour les impôts *directs* et pour les impôts *indirects* payables par le *producteur*, la localité où reside le contribuable ; la levée doit donc en général se faire par *communes*. Les *douanes* nécessitent un nombre suffisant de *bureaux à la frontière*, les douanes et certains *impôts de consommation intérieurs* (par exemple l'impôt du sel) nécessitent un nombre suffisant de bureaux convenablement répartis à l'*intérieur* du territoire de l'Etat vers lesquels on puisse diriger en franchise provisoire, sous le contrôle de l'administration, les marchandises sujettes aux droits, accompagnées de *passavants* ou autres pièces semblables.

3°. — Comme *date* du paiement légalement exigible il faut autant que possible choisir une époque où les redevables soient, suivant toute probabilité, en possession des moyens de s'acquitter et puissent le faire avec le plus de facilité.

4°. — *Un seul terme ou très peu de termes* de paiement pour le montant annuel d'un impôt *direct*, telle est évidemment la solution la plus commode et la plus économique pour l'administration financière, mais cette solution n'est pas forcée, et l'intérêt des contribuables pourra commander d'accorder des termes plus nombreux (paiements trimestriels, mensuels, etc..., en distinguant au besoin suivant la nature des impôts et suivant les localités).

Pour les droits de *douane* et les impôts de *consommation* avancés par les négociants et fabricants, pour les *impôts successoraux* et les *impôts de circulation élevés* (par exemple droits de mutation immobilière), on peut soulager les contribuables en autorisant des *paiements partiels* du montant total. Pour le consommateur qui paie *comptant*, — ce qui exclut ici le cas si fréquent de l'achat en compte ou à crédit —, le paiement de l'impôt se résout de lui-même en un *grand nombre de petits paiements partiels* effectués aux termes les plus commodes, et il devient ainsi plus facile et à peine perceptible pour le contribuable, — avantage si souvent invoqué des impôts de consommation, qui existe réellement, mais n'est pas seul à considérer.

5°. — Souvent les *procédes* de perception des *impôts*, et en particulier des droits de *douane*, portent particulièrement atteinte au

principe de commodité par l'abus d'une *complication minutieuse et gênante* qui n'est pas pas toujours exigée par l'intérêt financier, qui peut même lui être contraire, et qui entraîne une dépense supplémentaire d'argent et de temps pour le contribuable. Des améliorations sont ici toujours désirables, mais difficiles, parce qu'il s'agit d'inconvénients inséparables de l'ensemble du mécanisme administratif ou des contrôles indispensables.

6°. — Les *contrôles* de l'impôt sont aussi gênants pour l'administration que pour les contribuables. Ceux-ci souffrent non seulement par le fait des contrôles établis sur eux-mêmes, mais encore, dans une certaine proportion, par le fait des contrôles établis sur les employés. Mais il faut en général considérer ces institutions comme nécessaires précisément en raison du but à atteindre, notamment en raison de la nature de certains impôts; à ce point de vue ce sont encore les douanes et les impôts de consommation intérieurs qui se présentent sous le jour le moins favorable. D'autre part, bien des choses en cette matière dépendent de la moralité de la population, spécialement du monde des affaires, de la valeur des employés, de l'état de l'opinion publique. Ce n'est qu'à la suite de progrès suffisants dans cet ordre d'idées qu'on pourra supprimer ou restreindre certains contrôles vexatoires. C'est ici que les considérations de commodité sont le moins décisives à elles seules.

7°. — Enfin, pour ce qui concerne les *égards* dus aux *opinions*, aux *usages*, à la *santé*, etc. ., c'est ici que les *vieux* impôts, auxquels la population est *habituee*, ont parfois des avantages sur les impôts *nouveaux*, même *meilleurs*, — chose à considérer parfois dans les réformes fiscales. Le *sentiment des convenances* et les *idées* de la *population* exigent aussi certains égards (fouille à la douane frontière, a l'octroi, entrée dans les habitations privées). Les institutions fiscales qui directement ou indirectement compromettent la *santé*, par exemple l'impôt des portes et fenêtres avec ses fâcheux effets sur les constructions, sont à éviter autant que possible. Pour le choix des objets et pour la fixation des taux en matière d'impôts de consommation, il faut tenir compte, bien qu'ils ne soient pas à eux seuls décisifs, de divers points de vue de politique morale et sanitaire.

On pourrait encore trouver nombre d'autres détails qui se rattacherait plus ou moins étroitement au principe de commodité et au compte qu'il faut en tenir.

§ 192. — C. — La *tendance à réduire le plus possible les frais de levée des impôts* n'est pas autre chose que l'application d'un *principe économique* bien connu à l'économie financière considérée comme économie particulière. Les frais de levée servant à obtenir le produit des impôts représentent ici ce que sont dans l'économie privée les frais de production. Le troisième principe directeur de l'administration des impôts est par conséquent celui qui a le plus de portée *économique*. Le problème est en principe le même que dans toute économie particulière, et spécialement le même que celui qui se pose pour l'administration financière en matière de domaines et en matières de taxes (v. au t. I<sup>er</sup> les §§ 170-173).

Ici nous nous bornerons à répéter que l'élévation de ces frais — à savoir des *frais proprement dits*, définis au t. I<sup>er</sup>, § 173, qui chargent le *fisc et les contribuables*, et des *autres frais*, qui ne chargent que les *contribuables* — dépend essentiellement des conditions générales de la vie de l'Etat, de la vie de la population et de la vie économique, et du *choix des classes d'impôts que ces conditions contribuent à déterminer* : *tailles (Schatzungen)*, impôts sur le produit et impôts sur le revenu, d'une part, impôts de circulation, impôts indirects de consommation et douanes, d'autre part. Cela détermine à l'avance pour l'ensemble la sphère d'action de l'administration fiscale, et ce n'est que dans des limites assez étroites qu'on peut apporter quelque amélioration relative aux frais *au moyen seul* de mesures de *technique administrative*. C'est un point qu'on néglige souvent dans la question des frais de levée.

## CHAPITRE IV

### SYSTÈME DES IMPÔTS ET PRINCIPALES CATÉGORIES D'IMPÔTS

#### Section I

Accord du système des impôts avec les principes supérieurs de l'imposition.

##### I — Le problème du système des impôts.

§ 194 (1). — Les explications précédentes nous ont à plusieurs reprises et en partant de plusieurs points de vue différents amenés à conclure qu'un impôt *unique*, quelle que soit sa nature, est *impropre* à couvrir les besoins considérables d'une communauté développée, notamment de l'Etat lui-même, avec les conditions complexes de possession et d'acquisition que présente l'économie publique organisée le plus souvent à la façon de l'économie privée et dans laquelle le revenu public se divise en revenus privés extraordinairement différenciés les uns des autres, non seulement *quantitativement*, mais encore *qualitativement*. Cela résulte nécessairement de la considération des tâches que l'imposition doit accomplir.

Il faut donc que la théorie réclame *par principe* ce que l'évolution historique, même au cas fréquent où l'on n'a qu'à demi conscience des facteurs qui déterminent la formation du droit fiscal, tend à amener partout où il y a des besoins financiers croissants

(1) L'édition originale contient en tête du chapitre IV un § 193 consacré à une bibliographie critique très étendue du sujet traité dans ce chapitre.



non couverts par d'autres voies et moyens et où il y a des conditions économiques complexes. *la réunion en système d'impôts d'un certain nombre d'impôts de nature différente, c'est-à-dire une combinaison d'impôts qui assure la couverture des besoins en observant en même temps autant que possible tous les principes supérieurs de l'imposition* (§§ 91, 165, p. 123, 222).

La tendance à un système d'impôts, dans la théorie et dans la pratique, n'est par conséquent pas quelque chose qui n'ait de fondement que dans l'évolution historique et dans l'organisation présente de l'imposition, choses *arbitraires* et *défectueuses*, et qui cesse d'avoir un but avec la réalisation de l'*impôt unique*. C'est précisément la *pluralité* des impôts, et même leur *grand nombre*, et leur *diversité* ou leur *complexité*, qui sont des conséquences nécessaires du développement des besoins publics et du manque croissant (au moins relativement) d'autres ressources d'une part et du développement de l'économie publique d'autre part. Et la tendance à coordonner cette série d'impôts en un système est d'autre part la conséquence de la vision de plus en plus claire qu'on a de l'interdépendance des choses économiques, de l'aptitude croissante à résoudre les difficultés de la technique des impôts et de l'influence des idées d'équité et des conceptions juridiques sur leur répartition. C'est en raison de ces facteurs, notamment de ceux que nous venons d'indiquer en dernier lieu, que varient à leur tour les *desiderata* émis au sujet du système des impôts. Ce système est quelque chose d'organique qui se développe constamment et qui, comme la vie économique et les besoins publics eux-mêmes, ne pourra par conséquent jamais atteindre le terme final de son évolution.

## II — Les principes supérieurs de l'imposition considérés comme direction à suivre pour la formation du système des impôts

§ 195. — A. — Le système des impôts doit *tout d'abord* répondre aux deux principes de *politique financière* et aux *desiderata* pratiques formulés plus haut : dans le produit total des impôts qui le composent, il faut qu'il soit *suffisant* et il faut qu'il soit *suffisam-*

ment élastique (§ 128, p. 172). C'est ce qu'on doit demander *avant tout* à un système d'impôts, et cela a une influence essentielle sur le *choix* entre les espèces d'impôts et entre les différents impôts particuliers, sur les systèmes de levée et sur les modes d'assiette.

La *prééminence* des deux principes de politique financière sur les principes d'économie publique et même sur les principes d'équité en matière de repartition des impôts a déjà été justifiée plus haut (§ 127, p. 171). La nécessité pratique de cette prééminence est incontestable et est confirmée sur tous les points par l'histoire de l'imposition. Elle peut d'ailleurs se justifier parfaitement au point de vue purement scientifique, — sous une condition qu'il faut au reste réserver dans toutes les spéculations scientifiques sur la matière des finances, spécialement dans la théorie de la couverture des besoins financiers, qui a également un rôle à jouer ici, et qui a été déjà développée au tome I (*Fin.*, I, liv. I, chap. III) : il faut partir de l'hypothèse que les besoins financiers aient été *exactement* déterminés dans leur *montant* et dans la *date* de leur apparition et qu'on ne dispose pas d'autres moyens de couverture ou que ces moyens soient interdits par principe. Alors la couverture de ces besoins ou de leur quotité non couverte par d'autres moyens est une première nécessité de droit et d'ordre public et une première nécessité de l'organisation communautaire de l'économie publique, — considération qui passe effectivement avant toutes autres.

C'est cette même conception de l'ensemble des faits qui inspire à proprement parler un *desideratum* en apparence tout différent, tendant à ce que l'imposition trouve sa *justification de principe interne*, et en même temps sa *délimitation*, dans le *bon emploi de son produit*, ou en d'autres termes à exiger la *productivité* (*reproductivité*) de l'imposition, laquelle dépendra à son tour de la productivité de l'emploi de son produit (v. plus haut, § 81, p. 107).

Peu importe qu'en fait l'emploi du produit de l'impôt et la détermination des besoins financiers ne soient *pas toujours justes, productifs* dans le sens défini plus haut. Contre des interventions publiques déplacées, contre de trop grandes dépenses qu'elles entraîneraient, etc..., les garanties sont à chercher ailleurs, dans le droit public, dans l'organisation juridique du budget. La préémi-

nence théorique des principes de politique financière ne saurait être atteinte par des défauts de cette nature.

En ce qui concerne la formation du système des impôts, il suffira ici de faire observer que la *réunion* de plusieurs espèces d'impôts et de plusieurs modes d'assiette et de levée, etc... *différents* est précisément encore nécessaire pour couvrir les besoins financiers d'une façon *sûre* et *expédiente*.

§ 196. — B. — En seconde ligne sont à considérer pour la formation du système des impôts les principes d'*économie publique*. Le système doit être organisé de telle sorte que l'imposition atteigne la *bonne source* d'*économie publique* et d'*économie individuelle* et tienne compte des circonstances qui déterminent la *répercussion* ; de plus, qu'elle ne gêne la *production* que dans la mesure où cela est inévitable, et qu'elle n'exerce pas une influence préjudiciable sur la *répartition* de ses résultats.

1<sup>re</sup>. — *Système propre à atteindre la vraie source de l'impôt.*

La source normale de l'impôt dans l'*économie publique* est, comme nous l'avons exposé plus haut (§§ 131 et suiv. p. 177 et suiv.), pour l'imposition d'*Etat*, le *produit net de l'économie publique*, ou *revenu public*, et, pour l'imposition *communale*, la *quotité* de ce produit net dans la portion particulière du pays considérée. Ce n'est qu'à titre exceptionnel et passager que la fortune *nationale* peut être considérée comme source annexe d'impôt. Un bon système d'impôts, conforme aux principes d'*économie publique* en matière d'impôts, doit par conséquent rechercher avant tout la source d'*économie publique* qu'il faut atteindre, soit, en règle générale, l'*économie publique* de la nation ou d'une partie de la nation.

Dans ce but également est encore nécessaire la réunion en un système de *plusieurs* impôts de nature *différente*. En effet, le produit net de l'*économie publique*, le *revenu public*, est bien un *tout économique*, une *unité économique* (et non pas seulement un concept abstrait), mais il n'est pas chez nous un *tout juridique*, une *unité juridique* : il se divise en un nombre infini de *droits de participation* au profit de particuliers, droits qualitativement et quantitativement différents. Ces droits reposent sur la part de travail des particuliers qui ont produit le *revenu public* comme ouvriers

de toute espèce, entrepreneurs, etc., puis sur les droits (privés) qu'ont sur les moyens matériels de production (sol et capital) les particuliers qui ont coopéré à la production du revenu national. Par conséquent, nous retrouvons encore ici la *base juridique de l'économie publique* avec une *portée décisive* pour la bonne organisation d'un système d'impôts fondé sur l'économie publique (v. plus haut, p. 149, et plus loin, sect II)

C'est ainsi qu'une exacte imposition de l'économie *publique* était d'une réalisation *plus simple et plus facile* dans le monde antique et dans l'état *medieval* constitué par *ordres*

*La difficulté augmente* par contre extraordinairement dans l'économie publique *plus développée* des temps modernes, avec sa *base juridique tout autre*, son système étendu de *division du travail*, de la *possession* et de l'*acquisition*, son *trafic* au moyen du *crédit*, — facteurs de *technique économique* et facteurs *juridiques* qui se conditionnent réciproquement. En effet, la liberté personnelle de la population tout entière, la propriété privée des moyens matériels de production ou propriété privée du sol et du capital, les affaires de crédit, emprunts, baux à ferme et à loyer, la division du travail entre la ville et la campagne, la separation des entreprises agricoles, industrielles et commerciales, la division de chacune de ces grandes branches en un nombre infini de groupes, espèces et modes d'entreprise particuliers, en un mot toutes les circonstances bien connues du droit et de l'économie modernes dans nos économies publiques organisées principalement à la manière de l'économie privée, tout cela fait que le *revenu national unique*, la véritable et principale source d'économie *publique* de l'impôt, se *fractionne* en une *infinité* de *revenus individuels juridiquement indépendants*, ou que le produit net de l'économie *publique unique* se fractionne en une masse de droits de participation au profit de particuliers, droits d'*importance différente*, reposant sur des *titres de droit privé différents*, donc aussi *qualitativement différents* dans cette mesure

C'est justement pour cela que la réalisation du principe de la généralité de l'imposition est si difficile précisément dans l'économie publique moderne (§§ 165 et suiv. p.229 et suiv.)

Pour constituer un bon système d'impôts fondé sur l'économie publique, il faut prendre pour point de départ l'*unité économique du revenu public*. Il faut par conséquent réunir dans ce système des impôts qui atteignent les revenus individuels ou les produits des organisations économiques privées, en tant que participations au revenu public, de telle sorte que ce soit réellement ce dernier qui remplisse entièrement la fonction de source d'impôt d'une manière et dans une étendue qui répondent à la base du système, l'économie publique, — et cela tout d'abord dans le système des impôts de l'*Etat*.

Comme l'économie publique d'un pays, ou plutôt d'un Etat, n'est pas un tout fermé, mais a des liens étroits et reciproques avec les ressortissants d'autres économies publiques par une masse de rapports de possession, d'affaires de crédit et de relations de travail, il est expédient et même nécessaire, précisément pour réaliser ces *desiderata*, de réunir avant tout, dans l'imposition d'*Etat*, deux grandes catégories d'impôts : des impôts *objectifs* atteignant les *sources de produits*, respectivement les *produits eux-mêmes*, abstraction faite du sujet juridique auquel le produit echoit à titre de revenu, des impôts *subjectifs* atteignant le *revenu* chez le *sujet juridique et économique* qui le perçoit, — et cela dans une plus large mesure encore dans le système des impôts *communaux*, car c'est ici surtout que les relations de possession, de crédit et de travail sont le plus étroitement enchevêtrées entre les différentes parties du pays et les différentes communes, et que cet enchevêtrement devient de plus en plus étroit dans l'économie publique moderne avec la division croissante du travail, le développement de l'industrie, l'extension de l'exploitation à ferme à la campagne, de l'habitation en location dans les villes, avec l'extension du crédit, la faculté d'établissement dans toutes les communes et l'instabilité de la population. Seule, une combinaison rationnelle d'impôts subjectifs et d'impôts objectifs peut conduire ici à une imposition admissible et équitable sur la base de l'économie publique, comme nous l'avons déjà expliqué plus haut, dans la théorie de la généralité de l'imposition (§§ 170, 173, p. 239 et suiv., 246 et suiv.).

§ 197. — 2°. — *Système d'impôts fondé sur l'économie publique et propre à l'imposition des véritables chargés*, c'est-à-dire des personnes qui doivent être effectivement les *chargés d'impôts* suivant les principes d'économie publique et les principes d'équité.

Ici se rencontrent ensemble les *desiderata* qu'il faut déduire de ces deux sortes de principes pour la formation du système des impôts.

Le système des impôts doit ici tenir compte des *répercussions* possibles, c'est-à-dire des règles générales (§§ 145 et suiv., p. 296 et suiv. 151-153, p. 204-211), qu'on peut poser pour les tendances qui se manifestent en cette matière et des circonstances spéciales qui dans les espèces concrètes, suivant les conditions de l'époque, de l'économie publique et du régime juridique qui se présentent à l'occasion de chaque classe d'impôts, concourent à la décision de la question de savoir si et dans quelle mesure ces tendances se réalisent. Autant que le permet la considération toujours dominante de la couverture des besoins financiers, il faut par conséquent, dans la formation du système des impôts, rechercher des *classes d'impôts* et des *modes d'assiette et de levée* qui permettent d'atteindre le plus sûrement en fait la personne qui doit d'autre part être atteinte en vertu des *principes d'économie publique* et des *principes d'équité*, et cela suivant une *proportion juste d'après ces principes*.

Si donc, en considération de la nécessité de couvrir les besoins financiers, on a incorporé au système des impôts qui dès l'abord ou par répercussion chargent certaines classes sociales et certains individus plus lourdement que ne le comporterait le principe d'uniformité ou l'importance de leur participation au produit de l'économie publique, il faut nécessairement y admettre d'autres *impôts* qui amènent une *compensation*, par exemple des impôts directs, et notamment l'impôt progressif sur le revenu, à côté des impôts indirects sur des objets de consommation courante, si facilement répercutables sur le consommateur et chargeant proportionnellement bien plus les *petites gens* que les gens aisés (cf. § 153, p. 208).

En outre, il faut dans la formation du système des impôts, examiner avec soin notamment l'imposition *directe* et l'imposition *in-*

*directe* (au premier sens de ces mots, v. § 97, p. 130) : dans le premier cas, la répercussion *non voulue* ou tout au moins *imprévue* ne surviendra-t-elle pas néanmoins ? dans le second, la répercussion *voulue* et *présumée* s'effectuera-t-elle ? dans les deux cas, jusqu'à quel point ? *quid* de la répercussion à plusieurs degrés (*Welterwälzung*), etc... ? qui,  *finalement*, et *effectivement*, *restera* ou *demeurera le chargé* ? et *dans quelle mesure* ? La réponse à ces questions rendra ensuite nécessaire des *modifications* ultérieures du système des impôts, ou, si ces modifications sont impossibles ou insuffisantes, des *adjonctions* appropriées de nouveaux impôts au système.

En somme, d'après le résultat de notre examen des phénomènes de répercussion (§ 155, p. 212), il faut toujours viser le plus possible à un système d'impôts qui n'ait pas à attendre sa justesse au point de vue de l'économie publique et son uniformité d'une répercussion compliquée et toujours incertaine dans ses effets. Malheureusement, les considérations financières ne permettent pas d'exclure purement et simplement les grands impôts indirects de consommation à *processus* de répercussion compliqué, non plus que maint autre impôt qui donne prise à des objections sous ce même rapport. C'est pourquoi *tout* le système des impôts lui-même devient forcément beaucoup plus *compliqué*, précisément parce qu'il faut qu'il admette des éléments compensateurs et complémentaires. Mais plus le choix de ces éléments sera fait avec soin, mieux l'ensemble du système des impôts répondra cependant aussi aux *desiderata* d'économie publique.

§ 198. — 3°. — *Formation du système des impôts en tenant compte des intérêts de la production et de la répartition dans l'économie publique.*

L'intérêt de la production dans l'économie privée et l'intérêt de la production dans l'économie publique ne coïncident évidemment pas toujours. Par suite n'est pas probante toute objection contre un impôt en raison de ce qu'il lèse un intérêt d'économie privée de la production, par exemple contre tel ou tel droit de douane ou contre tel ou tel impôt de consommation à avancer par le producteur, ou contre l'organisation spéciale d'un impôt dé-

termine. Et même une objection pertinente doit souvent tomber devant le fait qu'aucun autre impôt ne peut réaliser l'objectif financier. Mais cependant dans bien des cas les deux catégories d'intérêts de la production coïncident, et il n'y a pas d'objection financière décisive contre la suppression, substitution ou modification d'impôts demandée. Alors apparaîtra comme justifiée à bon droit en économie publique une modification du système au point de vue du choix de tel ou tel impôt, d'un mode d'assiette ou de levée, etc. .

Enfin même les intérêts de la production qui sont essentiellement de pure économie *privée* ont un droit bien fondé à ce qu'on en tienne compte à ce titre dans la mesure où cela est compatible avec les principes supérieurs de l'imposition, comme cela est assez fréquemment possible en matière de douanes et d'impôts indirects intérieurs (parfois encore d'impôts sur le produit et d'impôts de circulation) et sur certains points particuliers de l'organisation technique interne.

Que l'imposition n'intervienne pas finalement dans la *répartition* du revenu public (et en même temps également de la fortune publique) d'une façon *contraire* aux principes d'*équité*, cela constitue toujours d'autre part un *important* intérêt d'économie *publique*.

Il faut seulement ne pas oublier non plus ici que l'*équité en matière d'impôts* est précisément quelque chose de relatif (§ 158, p. 216) qui notamment se présente différemment suivant qu'on admet ou non le point de vue de la politique sociale. L'objection usuelle contre ce point de vue, à savoir qu'une intervention de l'impôt dans la répartition existante des revenus a des effets nécessairement fâcheux sur l'économie *publique*, cette objection manque le but. En la présentant on identifie sans autre forme de procès l'intérêt de l'économie *publique* avec l'intérêt des organisations économiques privées qui peuvent se trouver atteintes, et on laisse dans l'ombre l'intérêt des organisations économiques privées qui sont intentionnellement favorisées, intérêt qui, par hypothèse, représente ici l'intérêt de l'économie publique.

C. — *Principes d'équité.*

§ 199. — Ces principes sont à considérer pour la formation du



système des impôts : 1° d'abord dans leurs multiples relations avec les sains principes d'économie publique, 2° à titre indépendant.

1° — A ce premier point de vue on peut, comme nous venons de le faire, considérer en même temps les deux catégories de principes.

Ainsi notamment le principe de la *généralité* de l'imposition est, dans ses conséquences économiques, essentiellement identique au principe d'imposition complète de la véritable source d'impôt dans l'économie publique, le *revenu public*. La tâche ultérieure consiste à suivre cette source dans toutes les branches entre lesquelles elle se divise dans la circulation, c'est-à-dire à rechercher tous les revenus individuels. Quant au principe d'*uniformité*, on ne peut le concevoir et le réaliser suivant une de ses faces, et la plus importante, qu'en le rattachant à l'idée de *capacité de prestation économique* (§§ 183 et suiv., p. 258 et suiv.).

Par conséquent, au sujet des deux principes d'équité dans la répartition des impôts, on a toujours affaire en même temps à des *desiderata* et à des problèmes économiques.

2°. — D'autre part, en tant que ces principes peuvent prétendre à une portée *propre* ou *indépendante*, on ne saurait leur accorder de place qu'en *troisième ligne* pour la formation du système des impôts, après les principes de politique financière et les principes d'économie publique, qui doivent toujours *prendre le pas* sur eux (cf. § 127, p. 171).

C'est donc *à tort* qu'on réclamerait en théorie *avant tout* un système d'impôts propre à une répartition *équitable* et qu'on voudrait *construire* ce système en prenant pour *base* les principes de généralité et d'uniformité, *choisir* les *classes* d'impôts et les *impôts* particuliers et fixer leur *organisation technique* suivant ces principes mis en *première ligne*. Au contraire, comme la pratique, au témoignage de l'histoire, l'a toujours fait et le fait inévitablement, dans la construction du système des impôts ce sont les principes de *politique financière* et d'*économie publique* qui doivent présider au *gros œuvre*, et ce n'est que pour l'*achèvement* qu'on peut prendre pour fil conducteur les principes d'*équité* (§§ 156 et suiv., p. 216 et suiv.). Alors il *faut* certainement suivre autant que possible ce fil

conducteur, et cela aussi dans l'intérêt de la communauté, car réaliser l'équité est bien certainement un commandement éthique qui vise l'ensemble au moins autant que les individus.

C'est ainsi qu'il faut choisir les *impôts principaux*, les *pillers* du système, et leur donner une *organisation technique* conforme aux points de vue qui se dégagent des principes de politique financière et d'économie publique. Tous les *desiderata* à présenter ultérieurement en parlant du point de vue de l'équité et n'ayant pas reçu satisfaction par l'effet même de la réalisation des *desiderata* d'économie publique doivent se borner à admettre dans le système ainsi construit des *modifications* d'impôts ou de procédés d'organisation et des *compléments* au moyen d'autres impôts, etc...

L'évolution historique de l'imposition montre également que telle a été la marche des choses chez les peuples civilisés qui ont progressé dans la voie économique, politique et social-politique, par conséquent aussi dans la voie des idées juridiques.

Cette évolution — notamment les *réformes fiscales* qui ont été et sont partout à l'ordre du jour à l'époque récente et contemporaine — témoigne encore que c'est précisément l'*accroissement du revenu public*, conséquence des progrès accomplis dans la technique de la production, qui crée la *possibilité économique* d'une répartition des impôts *plus équitable*, c'est-à-dire répondant mieux aux modifications et au développement du sens du droit dans le monde civilisé.

§ 200. — Quant à la *manière d'observer* dans le système des impôts les deux principes de généralité et d'uniformité, dans la mesure où ils peuvent et doivent recevoir satisfaction, il faut ici tout d'abord poser en détail et examiner dans les espèces concrètes les *desiderata* qui ont été développés dans les précédentes divisions de ce livre consacrées à ces principes. Particulièrement important est encore ici l'examen théorique et pratique de la *répercussion*. C'est suivant les résultats de cet examen qu'il faudra procéder à des *réformes* dans le *système des impôts existant*, quand bien même il aurait fait ses preuves en politique financière et serait, d'autre part, conforme aux principes d'économie publique, réformes qui auront une *étendue différente* et un *caractère différent* suivant qu'on partira du point de vue *purement financier* ou du

point de vue de la *politique sociale*, si toutefois on admet celui-ci.

Si le compte qu'on doit tenir des principes de politique financière, et, dans une espèce concrète, de la situation financière spéciale, le permet, on peut, même dans l'imposition *purement financière*, au cas où jusqu'alors les classes inférieures de la population auraient été en fait relativement plus chargées d'impôts que les autres, *alléger* leur charge, à condition que le *déficit* qui pourrait en résulter dans le produit total des impôts puisse être *couvert* par les classes *possédantes* ou classes *percevant des revenus plus élevés*, — car il ne saurait être question qu'à titre *exceptionnel* d'une *diminution absolue* de ce produit total en présence du développement régulier des besoins financiers et des autres recettes ordinaires.

Si l'imposition *socio-politique* est tenue pour légitime et réalisable, il faut alors, avec une *conséquence encore plus stricte*, procéder à un *dégrèvement de haut en bas* et à une *surimposition de bas en haut*, suivant ce qui a été exposé précédemment, pour établir dans l'*ensemble* une imposition *progressive*.

Cela encore nous conduit à la conclusion que dans l'application des principes de généralité et d'uniformité au système des impôts — surtout, mais point du tout exclusivement, à un système d'impôts socio-politique — il ne s'agit en aucune façon uniquement, et pas même d'habitude en première ligne, du *choix de classes d'impôts* et d'impôts *principaux* déterminés, mais simplement de l'*organisation spéciale* d'un impôt, du *choix des articles imposés* et des *taux* dans les impôts de consommation, des impôts *particuliers* dans le système des *tailles* (*Schatzungen*) ou dans le système des impôts sur le produit et des impôts de circulation, et de l'*élévation du taux* dans ces impôts et dans les impôts nominaux sur le revenu et sur la fortune.

La prétention qu'ont en particulier certains théoriciens radicaux ou des partis politiques tout entiers d'exclure *par principe* du système des impôts des *classes entières d'impôts* pour des *raisons d'équité*, quand bien même des raisons de technique ou d'administration fiscale, comme le cas peut facilement se présenter, militeraient précisément en leur faveur, par exemple la proposition de

supprimer purement et simplement les impôts de consommation ou quelques-unes de leurs variétés principales, puis les impôts sur le produit, les impôts de circulation ou du moins certains de leurs éléments principaux (impôts sur l'industrie, sur les propriétés foncières bâties et non bâties, droits de mutation immobilière, etc.), — cette prétention se heurte le plus souvent dès l'abord à l'inexorable nécessité de couvrir les besoins financiers et à l'impossibilité de les couvrir, du moins entièrement, par d'autres impôts, puis au fait que c'est seulement ainsi qu'on peut bien, c'est-à-dire complètement, mettre à contribution la source d'économie *publique* des impôts, par exemple au moyen d'impôts sur le produit et d'impôts de circulation en tant qu'impôts *objectifs*. Mais cette prétention est *loin de répondre toujours à l'équité*, qui serait au contraire parfois violée, par exemple au cas de suppression pure et simple, sans compensation, d'impôts sur le produit établis depuis longtemps sur les immeubles.

Ce qui, par contre, est certainement licite dans l'hypothèse admise ici et doit être réclamé dans l'intérêt d'une équitable répartition des impôts, ce sont des *modifications* à l'intérieur d'une *classe* d'impôts, dans l'*organisation* d'un impôt *déterminé*, touchant aux *objets d'impôt*, aux *taux* et *tarifs*, c'est l'*élimination* d'un membre du système, l'*adjonction* d'un nouveau membre, pour atteindre ainsi dans l'*ensemble* le but visé, généralité et uniformité de l'impôt, soit au point de vue purement financier, soit au point de vue de la politique sociale.

Que, pour le dire en passant, cette *limitation* du but soit plus juste, également en pratique, que le bouleversement radical de tout un système d'impôts, et qu'en même temps elle *seule* soit conforme à une saine évolution historique, cela n'a pas besoin de démonstration.

D. — *Principes d'administration fiscale.*

§ 201. — Les principes *logiques* ou principes d'*administration fiscale*, et spécialement les *desiderata* de *fixité*, de *commodité* et de *réduction au minimum des frais de levée*, sont naturellement très importants aussi pour la formation d'un système d'impôt conforme aux exigences de la technique fiscale. Mais ils n'occupent que la *dernière*

place dans la hiérarchie des principes directeurs de l'imposition, pour autant qu'ils peuvent prétendre à une portée propre, indépendante, et que leur observation ne résulte pas de l'observation même des principes de politique financière et d'économie publique et de ceux qui tendent à une équitable répartition des impôts.

Ils découlent si nécessairement de la nature et des effets de toute l'imposition que leur observation va de soi *dans la mesure du possible*, puisqu'elle permet d'atteindre plus sûrement et plus facilement le but de l'imposition. Mais les mots *dans la mesure du possible* comportent une *forte limitation* de l'observation de ces principes dans la pratique, limitation dont la théorie aussi doit tenir compte en reconnaissant en eux, notamment ceux qui concernent la plus grande commodité possible et l'abaissement des frais de levée, des règles de sagesse qui vont de soi, mais en ne leur accordant cependant qu'une portée *propre* subordonnée pour la formation du système des impôts.

En effet, les *desiderata* qui ont le pas sur ceux-ci, *desiderata* de politique financière, d'économie publique et d'équité, ne peuvent souvent recevoir satisfaction suffisante qu'en rejetant au second plan les exigences de la technique administrative en matière d'impôts, bien que l'harmonie entre ces exigences de ces *desiderata* rende sans aucun doute le système des impôts plus parfait et en élève le rendement.

Plus le système des impôts et l'organisation de l'ensemble de l'imposition et des impôts particuliers est simple, plus la situation de l'administration fiscale est favorable en général, plus les impôts sont commodes pour la population, au moins sur beaucoup de points, plus il est facile de déterminer nettement les prescriptions particulières des lois et des règlements d'exécution, plus aussi parfois les frais de levée sont faibles. Mais les considérations financières relatives à la couverture des besoins, les considérations d'économie publique relatives à une imposition exacte et complète de la véritable source de l'impôt, les considérations relatives à l'équitable répartition des impôts déterminent précisément un système composé de plusieurs impôts, et même d'impôts nombreux et de nature différente. Souvent à leur tour ces impôts réclament, par suite de

ces mêmes considérations, une organisation compliquée en ce qui concerne l'assiette, la levée, etc... Ainsi il faut alors faire passer au second plan les considérations relatives à l'organisation administrative technique la plus avantageuse

En examinant les *principales catégories d'impôts et de systèmes de levée et d'organisation (assiette, etc..)*, il est facile de voir comment tel ou tel *desideratum* adressé au système des impôts pour des raisons de finances, d'économie publique ou d'équité se trouve en contradiction avec un ou plusieurs *desiderata* de technique administrative.

Par exemple les impôts, *indirects de consommation* sur des articles de consommation courante sont indispensables parce que rien ne peut suppléer à l'abondance de leur rapport, et parce qu'ils sont seuls à atteindre ou sont ceux qui atteignent le mieux certaines parties du revenu public qui peuvent et qui doivent à bon droit fournir à l'impôt. Mais ces impôts exigent inévitablement un appareil de levée et de contrôle considérable, dispendieux et souvent extraordinairement gênant pour la circulation et pour les imposés, ce qui porte habituellement d'assez graves atteintes au principe de commodité et à la règle de réduction des frais de levée au *minimum*. De plus, ils froissent vivement le principe d'uniformité. Il faut pour ces raisons compléter le système au moyen d'autres impôts à effets différents, comme par exemple les impôts *directs* sur le *revenu*, ce qui complique encore l'administration et la rend plus dispendieuse.

Il faudra par conséquent tenir compte *le plus possible* des *desiderata* d'administration fiscale dans la formation du système des impôts, mais ne pas se faire d'illusion sur la nécessité de les faire passer ici pour ainsi dire *au second plan*. Ce ne sera d'habitude que *toutes choses égales d'ailleurs* qu'ils pourront emporter la décision pour ou contre un impôt, un mode d'organisation, de levée, etc..., et en particulier le plus souvent augmenter ou diminuer le poids d'*autres raisons* pour ou contre. Là-dessus, comme il est facile de le concevoir, la pratique s'est toujours moins fait d'illusions que la théorie qui recherche *le meilleur impôt*.

D'autre part, la question du compte qu'il faut tenir des *deside-*

*rala* d'administration fiscale est encore une question tout à fait *historiquement relative à deux points de vue* :

1°. — Ce n'est souvent qu'avec les progrès accomplis par l'économie publique, particulièrement dans la technique de la production, dans la prospérité publique, puis en général avec les progrès scientifiques et autres, que deviennent possibles des perfectionnements de technique fiscale dans les classes d'impôts et dans les modes d'organisation qui pouvaient auparavant soulever des objections d'autre part, comme le risque de diminuer le produit, de répartir injustement la charge des impôts, etc... Dans les cas de cette nature il faut réclamer des réformes précisément dans l'intérêt d'une meilleure technique fiscale. Exemple : un impôt foncier rationnel rendu possible par le perfectionnement des procédés d'évaluation et d'estimation ; des améliorations aux impôts de consommation dans l'intérêt de la production et dans le sens de l'uniformité rendues possibles par le perfectionnement de la technique (impôts sur l'alcool, sur les sucres, etc...).

2°. — Il peut aussi fort bien arriver qu'inversement le développement de l'économie publique, des voies de communication, du trafic, de la vie publique, etc... rende *extraordinairement gênants* certains impôts ou certains modes d'organisation, de levée, etc..., incite en particulier à la *fraude*, occasionne aussi des *frais croissants*, rende les impôts *moins productifs* et *moins uniformes*. Il peut en être ainsi par exemple des impôts personnels directs sur les classes inférieures, de certaines catégories de douanes, des droits à l'entrée dans les villes (octrois), de certains impôts de circulation. Comme dans un semblable état de choses il ne sera généralement pas très difficile de remplacer ces impôts par d'autres qui conviennent mieux, *ici* les considérations de technique fiscale peuvent parfaitement emporter *par elles-mêmes* la décision *contre* les impôts en question, — point de vue qui a été assez souvent déterminant dans les réformes récentes en matière d'impôt. Cf. la réforme de l'impôt prussien par classes en 1873 et en 1883, avec exemption des petits revenus (v. plus loin, § 262, p. 376 ).

## Section II

### Traits fondamentaux de l'évolution historique du système des impôts et des classes d'impôts.

#### I. — Le problème

§ 203 (1). — Avant d'examiner dans la section suivante les problèmes qui se posent à la science des finances pour la *formation* même du système des impôts, il faut présenter maintenant ici dans ses *traits fondamentaux l'évolution historique du système des impôts*. Il s'agit ici de dégager certaines *propositions générales* ou *lois* de cette évolution, telles qu'elles se déduisent abstractivement, d'une part de la nature de l'économie publique et des hommes qui participent à la vie économique, d'autre part des données historiques présentées par la vie des peuples civilisés en voie de progrès, en particulier par la vie de l'Etat.

En suivant l'évolution historique du système des impôts on y aperçoit des *rapports de dépendance de nature diverse*. Pour le système des impôts, ou en d'autres termes pour les différentes classes d'impôts qui — parfois peut-être seulement tant bien que mal — en tiennent pratiquement l'office, cette évolution est régulièrement liée aux *conditions politiques internes* et aux *conditions sociales* dont nous avons parlé plus haut. Mais elle est toujours déterminée principalement par *l'évolution de l'économie publique* elle-même, directement et indirectement, donc dans ce dernier cas de nouveau par l'intermédiaire des conditions politiques et sociales internes, lesquelles se modifient de leur côté sous l'influence de l'évolution de l'économie publique. L'évolution du système de l'économie privée dans l'économie publique et du régime juridique

(1) Le § 202 de l'édition originale est consacré à la bibliographie du sujet traité dans la section II.



correspondant en matière de *possession (propriété)* et d'*acquisition*, évolution qui repose sur le principe d'une *division* croissante et plus subtile du *travail* et de la *possession*, est notamment le facteur qui décide aussi de l'évolution du *système* des impôts et des *classes* d'impôts. Il en résulte ici une *différenciation quantitative* et également *qualitative* du *revenu public* et de la *fortune publique*, différenciation *toujours croissante* et *toujours plus complexe*, à laquelle il faut que *l'imposition s'adapte* et à laquelle elle *s'adapte en fait* par sa *spécialisation* et sa *construction systématique* : loi de *différenciation du système des impôts*.

Certains *traits fondamentaux communs* de l'évolution des impôts chez les peuples civilisés en voie de progrès, malgré toute la diversité possible dans le détail, sont par conséquent probables dès l'abord, et l'expérience confirme cette hypothèse.

Ce n'est qu'en apparence qu'elle semble contredite par une autre constatation bien connue, qui ressort particulièrement de l'histoire de l'Europe au Moyen Age et se poursuit de là jusqu'à l'époque moderne : l'existence de redevances de *nature diverse* et portant les *noms les plus divers, nombreuses*, même presque *innombrables*, précisément à une époque assez *reculée* et avec une situation de l'Etat et des conditions économiques peu développées — LANG, dans son étude sur l'évolution historique de la constitution fiscale de l'Allemagne, parle de 750 espèces de redevances<sup>1</sup> — et la *suppression graduelle* de ces redevances, ou leur *réduction* à un petit nombre d'impôts généraux principaux, ou le *remplacement* de ces redevances par ces derniers impôts, — soit précisément une *simplification* du système des impôts comme résultat de l'évolution historique.

Mais il ressort de cela même encore plus clairement que certains *revenus*, certains *produits*, certains *objets de fortune*, etc..., en raison même de l'évolution qui survient dans le système de l'économie privée, ne sont pas atteints ou sont atteints insuffisamment par les impôts anciens existants ou par ceux qui les ont plus récemment remplacés : de là découle la nécessité d'autant plus impérieuse de la différenciation de l'imposition et de la construction d'un système d'impôts proprement dit. Ce phénomène peut donc

fort bien se présenter simultanément avec une simplification des différents impôts historiques et traditionnels consistant en nombreuses modalités d'une même grande catégorie, comme cela s'est du reste rencontré dans l'histoire des impôts à l'époque moderne chez les peuples européens.

## II — Evolution des différentes classes d'impôts.

A. — *Tailles (Schatzungen)*, impôts directs sur la fortune, impôts fonciers et impôts personnels.

§ 204. — La *taille (Schatzung) directe*, établie suivant la fortune ou suivant les personnes, répond aux conditions simples d'une économie publique peu développée avec division du travail économique peu accentuée. Elle constitue donc en règle générale un des points de départ de l'imposition d'Etat et de l'imposition communale, sauf prééminence fréquente de certaines *redevances indirectes* présentant au début un caractère prédominant de taxe, mais contenant de bonne heure aussi des éléments d'impôt, telles que par exemple les *douanes* et les *droits de marché* (§§ 207 et suiv., p. 299 et suiv.), redevances indirectes qui constituent chez certains peuples une ressource régulière (ordinaire) à côté des revenus d'économie privée, des revenus de taxes et des revenus des droits de souveraineté.

1° — Dans les conditions *primitives* de la vie des peuples, mais en supposant déjà réalisées la *sédentarité* et la condition *agricole* à titre *régulier*, on trouve notamment certains impôts sur la fortune, principalement à titre de recette *extraordinaire*, suivant estimation grossière de l'ensemble de la fortune, y compris la fortune mobilière et la fortune destinée à l'usage ou à l'agrément, pour lesquels, conformément à la situation économique, l'affaire principale est habituellement la fortune agraire et, dans les villes, la fortune foncière consistant dans la maison. De ces impôts se développent volontiers des impôts spéciaux *objectifs* et *réels* (quand bien même ils n'auraient pas de suite un caractère bien net d'impôts *purement réels*), en particulier des impôts *fonciers*. Il s'y adjoint

de bonne heure assez fréquemment des impôts *personnels* du type des *capitations*, tels qu'impôts par feu, par famille, etc..., ou des *capitations proprement dites*, déjà même des impôts rudimentaires sur le *revenu* ou des impôts généraux *par ordre* dont le montant est gradué suivant les conditions *sociales* et *politiques* des ordres et le rang des contribuables. Tous ces impôts sont le plus souvent payables principalement en *argent* dès le début, ou le deviennent de bonne heure, cependant le paiement en *nature* se rencontre fréquemment dans une première période (v. *Fin.*, III, §§ 6-9, 14, 19-22, 28, 30, 31, 34, 36-39, 45-48, 54, 55, 58-60, 73-75, 81, 82, pour l'antiquité et le Moyen Age)

2°. — L'évolution ultérieure peut s'opérer, avec le développement des conditions économiques, de la technique, de la division du travail, tout d'abord par *constitution effective* de l'imposition de la *fortune*, conformément à la nature de cette imposition, au moyen d'une meilleure évaluation de la valeur de la fortune, d'une considération plus exacte de la fortune mobilière, productive de *rentes* (*capital* dans l'exploitation industrielle et commerciale, dans le prêt), et de la fortune destinée à l'usage, avec détermination plus précise de la portion de celle-ci qu'il y a lieu de laisser exempte d'impôt, puis encore par *développement* des impôts personnels en impôts *plus gradués* et en impôts sur le *revenu* (v. *Fin.*, III, §§ 21, 28, 34).

3°. — Des *impôts directs particuliers* sur d'autres formes d'*acquisition*, à côté de ces impôts directs *plus généraux* sur la fortune, le revenu, etc... qui frappent cependant à titre principal le *produit du sol*, sont également, dans une communauté plus développée, la conséquence nouvelle de la *division croissante du travail* entre le travail du sol et l'obtention des matières premières d'une part et la mise en œuvre de ces matières d'autre part, telle qu'elle est propre (par opposition à l'antiquité) au Moyen Age et à l'époque moderne et à leur régime juridique de possession et d'acquisition, et telle qu'elle se développe particulièrement dans les villes, comme de la *division ultérieure du travail par professions, industries, commerce et services personnels*.

4°. — Il s'agit ensuite de mettre de l'ordre dans la complexité de

ces impôts accumulés pendant des périodes souvent longues, impôts dont plusieurs sont stables dans leurs taux et d'après les échelles de répartition et les cadastres, et sont ainsi devenus de moins en moins uniformes avec les changements survenus dans les conditions économiques et techniques. Cela est notamment ressenti comme un besoin avec l'*accroissement* de l'ensemble de l'imposition, et cela conduit à des développements ultérieurs. Ces développements s'opèrent fréquemment de la manière suivante : l'ancienne imposition de la fortune est abandonnée comme trop incertaine et trop rudimentaire, et on constitue à sa place des *impôts objectifs particuliers* sur des *catégories déterminées* de possession, de produit, etc... (cf par exemple, pour la Prusse, *Fin*, III, § 46).

La constitution du *système rationnel* moderne des impôts sur le produit est jusqu'à présent le dernier terme de cette évolution. Le système est alors complété par des *impôts sur la rente des capitaux* pour la classe économique nouvelle des rentes d'intérêts au profit de *rentiers* vivants, et çà et là (Allemagne du Sud) par des *impôts spéciaux* sur le revenu des *fonctionnaires* et des *travailleurs salariés*. L'*impôt foncier* est lui aussi réformé radicalement, parce que son ancien mode d'assiette devient de plus en plus insuffisant en présence des modifications survenues dans la répartition du sol et de la diversité qui s'accuse maintenant dans la technique agricole ou dans le système d'exploitation, et qu'ainsi on atteindrait trop inégalement les différents contribuables en se bornant à élever les anciens taux. De là les impôts fonciers *rationnels* de l'époque moderne, sur la base d'un cadastre englobant tout le sol, — membre essentiel du système des impôts sur le produit. D'une façon analogue, l'impôt sur l'*industrie* se développe par voie de spécialisation suivant un schématisme de classes qui tend à faire droit aux diversités économiques et techniques des différentes industries.

La base économique sur laquelle s'accomplit toute cette évolution est encore ici toujours l'*indépendance propre*, c'est-à-dire la plus grande *différenciation* et l'*importance* toujours croissante des branches du revenu public (ou produit de l'économie publique) qui *ne proviennent pas* de l'utilisation agricole du sol. Le développement de la division du travail par professions conduit à la formation de

classes économiques de possession, d'acquisition et de travail entre lesquelles se répartit le revenu public et auxquelles les catégories d'impôts tendent par suite à correspondre.

B. — *Impôts de complément, sur les mutations de propriété, sur les successions; impôts de circulation.*

§ 205. — 1°. — Les différents impôts directs dont nous avons parlé au § précédent trouvent un complément dont une partie remonte à une époque déjà ancienne, et qui a été simplement réalisé d'une manière plus systématique à l'époque récente, dans des redevances diverses, d'origine souvent très différente, perçues à l'occasion de *mutations de propriété*, soit de *fortunes entières* comme les *successions*, soit d'*objets de fortune particuliers*, en particulier d'*immeubles*, au cas de vente, et çà et là également (Italie, Espagne, France, Bohême, pays allemands, xiv<sup>e</sup> et xv<sup>e</sup> siècles et jusqu'au xviii<sup>e</sup>) dans des *impôts sur la vente et l'achat* (*impôts sur marchandises rénales*) généraux ou comprenant du moins en entier des catégories importantes de marchandises se rattachant à l'agriculture, à l'industrie et au commerce (v. *Fin.*, III, p. 82, 86, 133).

2°. — Certaines redevances sur les mutations de propriété, certains impôts sur des transactions juridiques sont ensuite (à partir du xvii<sup>e</sup> siècle) incorporés au système des *redevances de timbre et de registration* qui commençait alors à se répandre en partant de la Hollande. Ces redevances, spécialement le timbre, s'attachent d'autre part à différentes transactions juridiques de la circulation, aux instruments écrits qui les attestent, à la coopération des autorités publiques à ces actes et à d'autres instruments et actes de circulation ou émanant des tribunaux et des autorités administratives. Il se développe ainsi dans le timbre une nouvelle catégorie particulière de redevances dont les membres complexes réunissent des éléments de *taxe* et des éléments d'*impôt de circulation*.

Ici encore il y a influence visible du développement ultérieur de l'économie publique et de la circulation. Les formations nouvelles qui s'y font jour, dans l'exploitation commerciale, dans les affaires de crédit, fournissent la possibilité extrinsèque et l'occasion de semblables *impôts de circulation*. Mais on peut supposer ici des produits et des bénéfices qui correspondent à un *nouveau stade de la*

*division du travail* et que les impôts alors existants n'atteignent pas suffisamment.

C — *Impôts modernes sur le revenu (et sur la fortune)*

§ 206. — D'une façon analogue, la *tendance la plus récente* de l'imposition directe est également en connexion causale avec les modifications réitérées du système d'économie privée appliquée à l'économie publique, avec sa technique, son régime de propriété et d'acquisition et son mode de répartition de la propriété du sol et du capital entre les différentes catégories d'organisations économiques privées. C'est certainement ici que les idées *sociales* récentes se font tout particulièrement jour : tendance accentuée dans la théorie et dans la pratique aux *impôts généraux sur le revenu*, et parfois aussi — souvent dans la science allemande, mais en se référant pour partie à la pratique suisse et américaine — aux *impôts généraux sur la fortune*.

Ces impôts doivent entrer en scène à titre de *complément*, à côté des impôts plus anciens sur le produit, mais en partie aussi à leur *place*, organisation qui retourne dans une certaine mesure aux formes d'impôt antérieures au développement du système des impôts sur le produit, et qui représente ainsi sous un certain rapport une évolution en sens contraire : autrefois on allait de l'impôt sur la fortune totale et de l'impôt personnel à des impôts spécialisés par objets, par produits, par mode d'acquisition ; maintenant on revient de ceux-ci aux impôts sur le revenu et sur la fortune qui embrassent les revenus, les acquêts et les parts du revenu dans la personne du sujet juridique. Ce qui dans cette tendance est choquant en apparence trouve cependant de nouveau une explication et une justification complètes dans les modifications récentes de la vie acquisitive.

Tout poussait à un *autre* système d'imposition directe, à un système plus *élastique*, s'adaptant mieux aux *déplacements continus* qui se produisent entre les branches de la production, entre la grande et la petite exploitation, et aux *modifications indéfinies de la technique*, et tenant davantage compte de la portée du facteur *individuel* dans l'acquisition, de la *personnalité dirigeante*, du sujet juridique et économique : tel est le système *moderne* des

*impôts sur le revenu et sur la fortune*, ramené aux facteurs qui le déterminent au point de vue économique et au point de vue technique.

D. — *Impôts de consommation.*

1°. — *Situation primitive.*

§ 207. — Une imposition frappant des objets de consommation particuliers ou s'attachant à des actes de consommation fait défaut en règle générale dans la situation *primitive* tant qu'il n'y a pas un certain *trafic de commerce et de marchés* avec la *division du travail* qui le conditionne

La *première apparition* des impôts de consommation est donc liée en règle générale à l'hypothèse d'un certain développement de la *division du travail et des marchés*. Là où *producteur et consommateur se séparent* et où il y a *déplacement* des biens matériels dans le lieu, tout d'abord déplacement des produits agricoles et de certaines marchandises de commerce (produits fabriqués, produits de zones étrangères), où les produits agricoles eux-mêmes deviennent des *marchandises* qu'on apporte sur un *marché*, nous voyons très généralement apparaître des redevances qui, avec le temps, se démasquent de plus en plus clairement en impôts de consommation proprement dits. Car ces redevances n'ont pas ce caractère au début ou ne l'ont qu'en partie, et cela même intentionnellement. Elles sont, au contraire, très diverses dans leur nature, et souvent, au début, des *taxes* pour le tout ou pour partie (droits de *passage*, de *transit*, *péages*, droits de *marché*, etc...)

L'évolution des *douanes* à l'importation et à l'exportation des marchandises qui font l'objet du commerce avec l'*étranger* repose également pour l'essentiel sur les mêmes principes, sauf plusieurs divergences d'autre part.

La réalisation complète du trafic au moyen de la *monnaie* sert à faciliter et à favoriser considérablement la levée de ces redevances de consommation et autres redevances analogues. Mais elle n'est pas l'hypothèse nécessaire pour cela.

2°. — *Evolution ultérieure.*

A côté de la prédominance des transactions économiques au moyen de la monnaie et de l'amélioration des voies de communi-

cation, d'autres circonstances favorables aux redevances dont nous parlons ici se présentent, à des étapes *plus avancées* de l'évolution de l'économie publique, en particulier avec la formation de communautés proprement *urbaines* et de *territoires d'Etat* sépare les uns des autres dans une plus étroite unite. Là se constitue un *système de douanes urbaines* levées à l'importation, de marchandises *étrangères* introduites dans la ville pour être *consommées*, notamment sous forme de *droits d'entrée* (*Torsteuern*) octrois ou *accises*. Sur le territoire de l'Etat, les douanes de passage originaires, avec bureaux de levée aux points les plus importants des routes, dans les marchés, les ports, sur les cours d'eau, en un mot les douanes intérieures en général, ou bien se développent, ou bien sont remplacées, et cela de plus en plus, par un véritable *système de douanes nationales* sous la triple modalité de douanes à l'entrée, à la sortie et au transit.

Au reste, d'après leurs tendances et d'après les effets qui leur sont tout au moins attribués, ces douanes urbaines et ces douanes à la frontière, particulièrement dans un premier stade d'évolution, ne sont pas encore toujours purement et simplement des impôts de *consommation*, ni même toujours des *impôts* (elles contiennent même encore aujourd'hui des éléments de *taxe*) notamment tant que le centre de gravité financier des douanes nationales continue (jusqu'au *xvii<sup>e</sup>* siècle) à se trouver fréquemment dans les douanes à la sortie, que les douanes au transit restent le second élément par ordre d'importance et que les douanes à l'entrée demeurent en arrière à ce point de vue.

Mais ces côtés de la situation passent de plus en plus au second plan, et ces douanes, d'après leurs tendances et leurs véritables effets, deviennent de plus en plus des *impôts de consommation proprement dits* devant finalement, dans les idées qui dirigent la politique fiscale, charger par hausse des prix le *consommateur urbain* et, pour les douanes d'entrée à la frontière, celui qui *réside dans l'Etat*. A cela contribue aussi leur *élévation*, qui d'une part influe en ce sens et d'autre part est rendue possible par ces effets eux-mêmes. Dans les *villes*, c'est le *développement supérieur du bien-être* grâce à l'industrie et au commerce, à la formation de capi-



taux, etc..., qui produit une plus grande capacité contributive et conduit à utiliser cette capacité précisément au moyen d'impôts de consommation.

Les objets particuliers qui tombent sous le coup de cette imposition sont d'abord *très variés* et *très nombreux*. L'évolution se poursuit, en règle générale, par voie de *simplification*, c'est-à-dire de diminution du nombre des articles du tarif. Mais on maintient volontiers haut les tarifs qui atteignent des objets de véritable consommation de luxe à l'usage des classes riches (produits fabriqués de qualité supérieure, denrées coloniales et produits similaires).

Les tarifs de douane et d'accise subissent également, suivant l'ensemble de la situation de l'économie publique, des modifications dans le *nombre* et dans le *taux* de leurs différents articles.

3° — *Levée d'impôts de consommation chez le producteur*

§ 208 — Dans un certain stade de la *division du travail* et de l'évolution *technique* apparaissent souvent aussi d'*autres* modalités des impôts de consommation, en particulier l'*imposition chez le producteur lui-même*, en tenant compte de la *quantité* de produit fabriqué sujet à l'imposition ou même en la prenant exactement comme base d'évaluation. Exemple : impôt sur la *farine* levé au *moulin*, impôt sur la *bière* levé chez le *brasseur*, etc... (v. *Fin.*, III, §§ 49, 62, 78, 85, 130, 167, 275-282).

Le développement de ces impôts a été favorisé au Moyen Age et dans les premiers siècles de l'époque moderne par les conditions particulières du *régime juridique* en matière *économique* et par le système des *régles financières*.

Ces redevances souvent très anciennes ne sont devenues que peu à peu des *impôts de consommation proprement dits*, mais elles le sont fréquemment devenues. Dès le principe il y avait tendance à répercuter la redevance sur le consommateur par hausse des prix. Avec les droits exclusifs des exploitants d'industrie (corporations, etc...), cette tendance n'était pas difficile à réaliser. Mais cela était de faible importance pratique pour les redevances à montant fixe et généralement peu élevé. Ce n'est que quand la redevance fut évaluée d'après l'*étendue approximative du négoce* et finalement d'après le *montant exact* de la *production* et du *débit*, donc

en particulier par *unités de quantité* qui en ressortaient (unités de poids ou de volume, etc.... des matières consommées, des produits fabriqués avec ces matières), qu'elle devint d'après son but et d'après ses effets un impôt de consommation proprement dit.

L'évolution ultérieure de ces impôts de consommation levés chez le producteur (respectivement avancés par lui) est liée à son tour à l'évolution du droit industriel, de la technique industrielle et de l'organisation des droits d'entrée dans les villes et des douanes à la frontière.

Cette évolution ultérieure des redevances à l'entrée dans les villes, des douanes à la frontière et des impôts levés chez le producteur conduisait ainsi nécessairement à un *système* dans lequel ces impôts prirent une place organique comme *membres*. A certaines modifications dans l'une de ces trois formes typiques de l'impôt de consommation durent correspondre des modifications corrélatives dans les autres en considération de l'intérêt financier qui était touché et des conditions de la concurrence économique. L'histoire moderne des impôts montre de plus en plus que la législation tient compte de ces considérations parce qu'elle a reconnu les effets réciproques. Il arriva aussi qu'on renonçait à telle ou telle de ces formes d'imposition parce qu'elle aurait rendu nécessaires dans les autres branches des formes similaires contre lesquelles militaient des raisons techniques ou économiques. C'est ce qui accrut notablement les difficultés de technique fiscale que rencontrait une imposition rationnelle de la consommation.

#### 4°. — *Organisation moderne des impôts de consommation*

§ 209. — Les impôts de consommation sous ces trois formes typiques principales, y compris la mise en régie ou en monopole considérée comme variété de l'imposition chez le producteur, exigent inévitablement *beaucoup de contrôles*, et leur levée est généralement *minutieuse et dispendieuse*, ce qui fait qu'ils *gênent* la *circulation* des *personnes* et des *marchandises* et qu'ils *entravent* assez souvent les progrès de la *technique* de l'exploitation productive. Par là s'explique une *réaction économique* contre ces impôts qui, à l'époque moderne, a de nouveau conduit à plusieurs transformations de leur étendue et de leur organisation. Ce mouvement a

été secondé par des *phénomènes d'économie publique* et par des *progrès techniques* dans la production et dans les voies de communication qui, dans l'ensemble, ont provoqué des modifications dans la consommation par le public des articles imposés ou considérés comme particulièrement propres à être imposés. Dans le même sens ont influé des considérations relatives à l'*inégalité des charges* pour les différents milieux de consommateurs et à la *surimposition* de fait des classes *inférieures* par l'effet de plusieurs impôts de consommation qui sont précisément parmi les plus importants, considérations dictées par l'idée dominante, et d'ailleurs souvent juste, que l'impôt ou le droit de douane élève le prix dans une mesure égale à son montant. Ce sont précisément ces considérations qui ont conduit à plusieurs réformes dans la pratique et encore davantage à une forte réaction contre ces impôts dans la théorie.

### III — Premiers résultats de l'évolution du système des impôts

§ 210 — Les besoins financiers augmentent partout, spécialement ceux qui concernent le service des intérêts de la dette publique et ceux qui concernent l'armée, mais aussi, dans l'Etat, dans les communes et dans les circonscriptions administratives intermédiaires, ceux qui correspondent aux tâches infiniment complexes de l'administration dans le domaine de la civilisation et de la prospérité publique et à l'objectif du relèvement des classes inférieures. Leur accroissement s'est produit, dans une mesure et avec une vitesse qui varient suivant les différentes catégories que nous venons d'indiquer, depuis les traités de 1815, les événements de 1848 et, spécialement pour la dernière catégorie, à une époque tout à fait récente, vers la fin du XIX<sup>e</sup> siècle. D'autre part la prospérité publique s'est dans l'ensemble accrue, la consommation de certaines denrées s'est répandue dans toutes les couches de la population, la technique de la production s'est développée ainsi que les voies de communication et le commerce extérieur. Il faut encore tenir compte de diverses considérations politiques et du désir de ne pas faire sentir trop directement la pression des impôts. Un autre

facteur, qui est loin d'être le moins important, est représenté par les difficultés croissantes de la technique des impôts en ce qui concerne la juste application des impôts directs sur le revenu et sur le produit aux bénéficiaires *individuels* de revenus et de produits et aux possesseurs *individuels* de fortune, difficultés amenées par la différenciation toujours plus grande, qualitativement et quantitativement, du revenu national et de la fortune nationale. Tout cela a conduit au résultat suivant : *forte prédominance*, au moins dans le système des impôts d'*Etat* pendant notre période historique, des impôts de *consommation*, levés en général *indirectement*, et, à côté d'eux, des impôts de *circulation*, sur les impôts sur le *revenu* et sur le *produit*, levés en général *directement*, et sur tous autres impôts analogues (cf. *Fin.*, III, §§ 97-109, 169-177, et le § 258 du présent volume, p. 369).

Le résultat est autre dans le système des impôts *communaux*. Ici les impôts de consommation — soit à titre indépendant, soit comme centimes additionnels à des impôts d'Etat — ont souvent disparu, au moins en Allemagne, et sont devenus, sauf exception, plus rares dans les autres pays, — phénomène lié pour partie à la transformation technique des impôts intérieurs de consommation (suppression des octrois). L'imposition *directe* du *produit* et du *revenu* prévaut, au moyen d'impôts communaux indépendants ou de centimes additionnels aux impôts d'Etat correspondants.

### Section III

La formation du système des impôts considérée au point de vue  
de la science des finances

---

#### Sous section

Introduction , spécialement , I, impôts d'acquisition ; notamment A,  
imposition de l'acquisition professionnelle, ou imposition principale-  
ment qualifiée de directe

#### I — Les trois voies de réalisation des objectifs du système des impôts

§ 212 (1). — Le système des impôts ne peut résoudre avec une justesse approximative les problèmes posés dans la première section de ce chapitre (§§ 194 et suiv , p. 276 et suiv.), qu'en recherchant et en atteignant partout dans le revenu privé et dans la fortune privée le revenu national et la fortune nationale, qui sont en dernière analyse les sources proprement dites de l'impôt.

*Trois voies* se présentent en règle générale pour atteindre ce but ; on peut suivre *exclusivement* l'une d'entr'elles ou les suivre toutes les trois *en même temps*. Dans l'histoire des impôts et dans le droit fiscal positif, conformément aux résultats exposés dans la section précédente, elles ont été de plus en plus conséquemment suivies en même temps au cours de l'évolution, et plus les quatre catégories de principes supérieurs de l'imposition venaient à être reconnues en présence de besoins financiers croissants. C'est précisément par là que les systèmes d'impôts de la pratique moderne ont reçu leur

(1) Le § 211 de l'édition originale est consacré à la bibliographie du sujet traité dans la sous-section I.

physionomie caractéristique et se sont de plus en plus développés en *systèmes* au sens propre du mot.

Si l'on suit la *première* voie, on poursuivra le revenu et la fortune du particulier dans son *acquisition*, dans son *obtention*, dans sa *naissance* ou sa *formation* économique technique et juridique entre ses mains, si l'on suit la *deuxième*, on les poursuivra dans sa *possession*; si l'on suit la *troisième*, on les poursuivra dans l'*usage* qu'il en fait, ici donc en règle générale dans le trafic par voie d'échange ou de monnaie avec division du travail, dans la *dépense* pour acheter des objets matériels, pour rémunérer des prestations de services et pour réaliser des jouissances ou des actes de *consommation*, comme aussi dans l'*utilisation* d'objets de fortune (de la fortune consacrée aux dépenses d'agrément).

On envisage ainsi le revenu et la fortune; dans le premier cas, dans le *mouvement* qui vise à leur *formation* (chez le particulier); dans le second cas, à l'état de *repos* et seulement eu égard à la *faculté* qu'ils ont de servir aux objectifs économiques de la production et de la consommation, dans le troisième cas, encore à l'état de *mouvement*, mais cette fois dans le sens de leur *utilisation effective* pour satisfaire les besoins.

## II — Les trois grands groupes du système des impôts.

§ 213. — A ces trois voies se rattachent les *trois groupes* entre lesquels les impôts ou leurs classes principales se répartissent suivant leur *base d'évaluation* (ou suivant l'*objet* pris dans cette acception), et non suivant leur *source*, qu'on peut aisément confondre avec cette base (§ 89, p. 119). Dans chacun des trois groupes la source d'impôt est au contraire en règle générale la même, c'est-à-dire le revenu de l'individu en tant que partie du revenu national, et exceptionnellement la fortune de l'individu.

Nous manquons malheureusement de *termes techniques* bien appropriés à ces trois groupes. Ceux qu'on pourrait employer ont déjà dans la théorie et dans la pratique une signification autre et *plus étroite*. Nous sommes donc forcés de les prendre ici dans un sens un peu détourné.

Les impôts qui recherchent le revenu et la fortune individuels dans leur *formation* entre les mains de l'individu peuvent être dénommés impôts d'*acquisition*; ceux qui les recherchent dans leur *possession* par lui, impôts de *possession*, ceux qui les recherchent dans l'*usage* qu'il en fait, impôts sur l'*usage*.

Les impôts particuliers des deux premiers groupes sont en grande partie (mais non exclusivement) des *tailles* (*Schatzungen*) et des impôts *directs* (dans les deux sens de ce mot), et s'opposent sur beaucoup de points concernant leur organisation et leur levée aux impôts du troisième groupe, impôts de *consommation* et impôts *indirects* (également dans les deux sens de ce mot); cf. plus haut, §§ 93, 95, 97, 98, p. 125-132).

Ces trois groupes sont les membres principaux tout au moins d'un système d'impôts développé et doivent y être placés en liaison et en relation réciproques pour que le système des impôts réponde aux principes supérieurs de l'imposition et soit théoriquement juste et pratiquement utilisable.

Sans doute la réduction du système des impôts à un seul de ces membres, notamment aux impôts d'acquisition ou aux impôts sur l'usage (respectivement aux impôts de consommation), n'est pas chose inimaginable ni pratiquement impossible si les impôts relevant de chaque groupe sont convenablement organisés. L'histoire montre au reste qu'avec de faibles besoins fiscaux et des conditions économiques et juridiques relativement simples, donc en général aux époques anciennes, le système des impôts, pour autant qu'on peut alors parler d'un système, s'est effectivement réduit de la sorte. Mais plus les besoins ont augmenté et plus la division du travail et de la propriété s'est développée et compliquée, plus les principes d'économie publique, d'équité et d'administration fiscale ont été reconnus comme fil conducteur de l'imposition, d'autant plus s'est logiquement développé en fait le système des impôts sous ces trois faces, et cela à bon droit: la *complication* et la *subtilité* croissante du système des impôts sont, comme nous l'avons vu dans la section précédente, des *conséquences nécessaires*, justifiées par les *lois de l'évolution* elles-mêmes, de l'évolution de l'économie publique, de l'extension du système de

*l'économie communautaire et du développement plus abondant du système de l'économie privée.*

L'examen spécial de chacun des trois grands groupes d'impôts le démontrerait tout particulièrement

Quand on ne développe pas corrélativement le système des impôts dans l'ensemble et dans chacun de ses trois groupes principaux, il subsiste inévitablement des *lacunes* et des *rigueurs* qui constituent des atteintes portées aux principes d'économie publique et aux principes d'équité. Sans doute il est impossible, même avec le système d'impôts pratiquement le plus parfait qu'on puisse imaginer, d'atteindre le but idéal de l'imposition, et il faut toujours se contenter de l'approcher, comme nous l'avons déjà accordé en examinant les principes de l'imposition (§ 124, p. 163). Mais il faut approcher ce but *au plus près possible* et c'est ce que la théorie a le droit d'exiger de la pratique, c'est-à-dire du droit fiscal, et c'est précisément pour cela qu'elle doit montrer la nécessité d'une *spécialisation* toujours croissante des classes d'impôts, des impôts particuliers et de leurs modes d'organisation dans le système des impôts, et montrer les causes de cette évolution dans les conditions économiques et juridiques que nous avons indiquées.

### III — Impôts d'acquisition ; leur classification.

§ 214. — Ces impôts se divisent à leur tour en *trois catégories principales* suivant les trois modalités auxquelles on peut ramener l'acquisition de revenu et de fortune par une personne déterminée, dans le trafic d'économie privée et sur la base de notre régime juridique en matière de propriété et d'acquisition : acquisition *professionnelle*, acquisition par *actes particuliers* et par *transactions juridiques particulières* ; acquisition par *dévolution* et par *plus-value* au profit du revenu ou de la fortune d'une personne déterminée, *sans prestation* économique propre de sa part, comme simple conséquence d'*événements* dont le résultat économique profite à cette personne en vertu du régime juridique.



**IV. — Première catégorie principale des impôts d'acquisition : l'acquisition professionnelle et son imposition, ou imposition principalement qualifiée de directe**

A. — *Caractéristiques de cette catégorie d'acquisition et de ses relations avec les deux autres catégories*

§ 215. — L'acquisition *professionnelle* repose sur la situation économique et juridique que la personne qui acquiert ou qui perçoit occupe, en raison de son *activité économique régulière*, c'est-à-dire précisément de sa *profession*, dans l'organisme de la répartition du travail dans l'économie publique, et sur la part qu'elle prend à la répartition de la fortune de l'économie publique par la *possession* (matérielle) liée à cette activité.

Or, fait important pour l'imposition, non seulement la partie de beaucoup la plus considérable du revenu public et de la fortune publique est *acquise, produite* par des particuliers, mais encore la *répartition* du revenu public et, le plus souvent à titre indépendant, de la fortune publique s'opère, *tout d'abord* et pratiquement en règle générale, principalement aussi *à la longue*, en conformité avec l'acquisition *professionnelle* (*répartition originaire*). Il s'ensuit que l'imposition doit donc toujours chercher *avant tout* à atteindre *cette acquisition* entre les mains de son légitime détenteur, ou en d'autres termes à régler la répartition des impôts d'après cette acquisition. C'est aussi ce qui se produit en première ligne avec certains modes d'imposition sur l'acquisition, la possession et la consommation.

Mais la répartition du revenu public et de la fortune publique, telle qu'elle se constitue par l'effet de l'acquisition professionnelle, est ensuite plus ou moins *modifiée*, parfois même notablement *transformée* par l'effet des deux autres modes principaux d'acquisition 1° (cas moins fréquent dans l'ensemble) le *montant* même du revenu public et de la fortune publique, ou du moins ce qui en reste à la disposition de la population, subit une modification générale, 2° (cas plus fréquent) ce montant demeure le même, mais le montant des *parts* qu'y prennent les particuliers, soit le montant

absolu des revenus *particuliers* et des fortunes *particulières*, est modifié. Il faut tenir compte de ces deux catégories de cas dans le système des impôts

1°. — Les cas de la première catégorie, c'est-à-dire les cas d'acquisition par *actes particuliers*, se présentent quand des personnes faisant partie de la population acquièrent pour elles, et par suite pour l'économie publique, une *richesse* par des *actes particuliers* qui *ne rentrent pas* habituellement dans leur activité professionnelle, par exemple découverte de gisements miniers, de trésors, etc. ; si cette découverte est l'effet du pur hasard, nous rentrons dans la troisième catégorie principale de l'acquisition (dévolution, etc. ).

Il y a d'autres cas pratiquement plus importants et par conséquent incomparablement plus importants pour l'imposition : c'est quand il s'agit de *transferts de fortune* entre différentes *économies publiques*, autrement dit entre différentes *sphères d'imposition*, par l'effet d'acquisitions des deuxième et troisième catégories. Ces cas se présentent fréquemment avec le trafic international si actif de l'époque présente il en résulte des effets importants sur la répartition du *revenu mondial* et de la *fortune mondiale* entre les différents pays et les différents peuples comme entre leurs ressortissants particuliers. L'imposition doit en tenir compte notamment dans l'organisation des impôts de circulation, des impôts successoraux, des impôts sur le produit et des impôts sur le revenu. Les opérations de Bourse produisent de même des déplacements considérables de richesse d'une nation à l'autre. Le droit fiscal présente ici des lacunes dont il faut tenir compte.

2°. — Les deuxième et troisième catégories de l'acquisition d'économie privée peuvent apporter et apportent aussi en fait, dans les conditions présentes de la circulation et du droit, encore plus de modifications à la répartition originaire du revenu public et de la fortune publique demeurés intacts dans leur montant, répartition opérée suivant l'acquisition professionnelle à *l'intérieur* de l'économie publique du pays considéré.

Tel est l'effet des *spéculations*, de *gains fortuits* de toute nature, des *successions*.

Suivre les relations de cette nature est difficile en technique fis-

cale, on peut en tout cas ou ne le faire qu'en se bornant aux espèces dont il est le plus facile de tenir compte, ou même y renoncer complètement (ce qui emporte cependant toujours une atteinte correspondante aux principes supérieurs de l'imposition), tant qu'en fait les affaires de circulation et les circonstances fortuites particulières n'ont encore qu'une influence assez faible. Mais précisément avec le développement de la technique en matière de circulation (et tout spécialement en matière de voies de communication), de la circulation économique (commerce, affaires de banque, participation des milieux privés à la spéculation sur les différences de valeur et de produit de la propriété foncière bâtie et non bâtie, surtout titres de Bourse, etc...) et du droit en matière de circulation des richesses (propriété libre, droit contractuel de plus en plus simple dans la forme et de plus en plus libre quant au fond, mutations de propriété par l'effet de la spéculation qui en sont la conséquence), avec le développement de ces trois facteurs déterminants il est de moins en moins permis à l'imposition de s'en tenir uniquement à l'acquisition professionnelle et à la valeur de possession placée ou consolidée qui provient du travail propre et de l'épargne.

Même les impôts de consommation les plus rationnels, même ceux qui savent attendre une capacité de prestation supérieure au moyen d'une surimposition des denrées de choix, au moyen d'impôts somptuaires, etc... ne suffisent en aucune façon à la tâche qui consiste ici à imposer conformément à la situation de l'économie publique et à l'équité. Ici il faut au contraire mettre le système des impôts en harmonie exacte avec les principes supérieurs de l'imposition, tantôt, à l'intérieur même de l'imposition sur l'acquisition professionnelle et sur la possession elle-même, au moyen d'impôts particuliers, de modes d'organisation des impôts et de règlement des taux, tantôt au moyen d'un juste développement des impôts de circulation (impôts de Bourse), des impôts successoraux et des impôts sur les gains de jeu, de pari, de spéculation et autres gains fortuits (*Conjuncturengewinne*).

B. — Classification des impôts sur l'acquisition professionnelle.

§ 216. — En accord avec la double conception subjective et objective de l'acquisition professionnelle, il faut distinguer ici une im-

position *subjective* et une imposition *objective*. La première s'attache à la *personne* qui acquiert, qui perçoit des revenus, qui rassemble des produits en revenu et entre ses mains, qui rassemble encore entre ses mains de la fortune, en tant que *sujet économique et juridique* redevable d'impôts, la seconde s'attache aux *objets* qui en tant que *sources de produit* ont la faculté de fournir des produits, c'est-à-dire des produits nets d'économie privée, soit des *revenus*, à la personne qui a le droit d'en disposer, soit habituellement le propriétaire (et aussi l'usufruitier, etc...), et qui, en règle générale, fournissent aussi effectivement un produit.

1°. — Dans l'imposition *subjective*, l'acquisition professionnelle est considérée comme un *tout*, une *unité économique* (unité d'économie privée) et juridique, et on cherche à la déterminer et à la saisir en cette qualité.

Trois voies s'offrent encore ici pour y parvenir, voies que le droit fiscal, comme l'histoire nous le montre, a coutume de suivre soit l'une après l'autre, soit simultanément. Elles conduisent la première à l'impôt *purement personnel (direct)* — *capitation*, impôt par *famille* ou par *feu*, etc.. — et à l'impôt par *classes*, également à certaines formes d'impôt *général* sur la *fortune*, d'impôt *foncier*, la *secor de a l'imj ôt nominatif (direct)* sur le *revenu* (global) ayant pour base une *estimation générale* de ce revenu considéré comme un *tout* effectuée par des organes administratifs (commissions) ou une *déclaration* du contribuable; la troisième à un impôt sur le *revenu* ayant pour base la *somme des produits estimés à part* ou déterminés avec plus de précision, en particulier par les procédés de l'imposition sur le *produit*.

a. — En suivant la première voie on s'attache à certaines données de fait et à certains traits caractéristiques, en particulier aux données et aux traits qu'on aperçoit au premier coup d'œil ou qu'on peut facilement dégager, et on en conclut à une certaine acquisition personnelle ou du moins à la faculté d'acquérir chez une personne déterminée, et parfois en même temps à une acquisition à peu près de tel ou tel montant et de telle ou telle nature.

α. — La forme la plus simple et celle qui souvent apparaît le plus anciennement dans l'histoire, consiste dans des *impôts personnels*

*purs et simples* et sans autre graduation : impôts *généraux* par *tête* (*capitations*), par *famille*, par *ménage*, par *feu*, par *maison* ou autres analogues, se rapportant à chaque tête d'homme ou d'adulte de l'ensemble de la population astreinte à l'impôt

β. — Il faut encore citer ici des impôts *généraux* sur la *fortune* et des impôts *fonciers* qui y sont contenus ou existent à titre propre, avec un mode d'assiette rudimentaire (par arpent, par setérée, etc...) particulièrement dans les premières périodes de l'économie publique ; ils fonctionnent à la fois comme impôt sur la maison et sur la ferme et comme impôt de famille et personnel, ou ont à côté d'eux un impôt de cette dernière catégorie.

γ. — Ces impôts se *développent* par *graduation* et par *constitution de classes* : on s'attache à des caractéristiques d'où résulte la *différenciation* de la *nature* et du *montant* de l'*acquisition*. Ces caractéristiques se trouvent dans l'*état*, dans la *profession*, dans le *mode de possession*, dans la *valeur de la possession* et dans son *étendue* (ainsi pour la possession foncière), ce qui comporte déjà implicitement une distinction suivant la *nature* du revenu, provenant du *travail*, provenant de *rentes* ou *mixte*.

Une distinction plus précise est obtenue au moyen de l'*impôt personnel par classes* qui se développe des précédents en combinant les caractéristiques économiques et les caractéristiques sociales

b. — L'impôt auquel on arrive en suivant la deuxième voie de réalisation de l'imposition subjective, l'*impôt direct nominatif sur le revenu (global)* — peu importe, au point de vue général d'un premier examen, quels sont les voies et moyens auxquels on a recours pour déterminer ce revenu — devient manifestement *de plus en plus nécessaire*, à la place des formes d'impôts plus rudimentaires dont nous venons de parler, y compris même l'impôt par classes que nous avons caractérisé en dernier lieu, dans la *triple hypothèse* suivante : le revenu national se différencie qualitativement et quantitativement de plus en plus avec le développement progressif du système de l'économie privée ; les besoins des finances publiques, et spécialement leur portion à couvrir par l'impôt en question, augmentent de plus en plus, de sorte que les inégalités de l'impôt deviennent plus sensibles aux particuliers, les principes

d'économie publique et les principes d'équité sont mieux reconnus et se font plus nettement jour dans la conscience populaire et par suite chez le pouvoir législatif.

Dès qu'on en est arrivé là, une question vient nécessairement au premier plan : comment *déterminer* le revenu privé ? ou, en d'autres termes, comment *asseoir* sur les contribuables l'impôt sur le revenu ? Ainsi prennent naissance les deux modalités de l'imposition formelle du revenu (global) que nous avons indiquées plus haut.

α. — La première modalité est en soi la plus simple et la plus directe : le revenu d'un chacun est *estimé* d'après certains points de repère par des organes de l'administration fiscale, ou par d'autres autorités administratives, ou même par des commissions composées de contribuables ; ou bien on astreint le contribuable (directement ou indirectement) à *estimer lui-même* ou à *déclarer* son revenu, avec droit de contrôle pour l'administration ou pour les commissions fiscales

β. — L'expérience qui a été faite (notamment en Allemagne) de la première modalité a conduit à suivre pour l'impôt sur le revenu la *troisième* des voies que nous avons indiquées plus haut : former un impôt sur le revenu par *somme* ou *addition* où figurent autant que possible les *sources de produits particulières* qu'on peut distinguer dans le revenu. On cherche à déterminer les *produits effectifs* de ces sources par une *procédure officielle* détaillée d'*estimation* et de *décompte*, en s'aidant au besoin d'*estimations par le contribuable lui-même*, ou *déclarations*, pour certains articles particuliers du revenu ou certaines espèces particulières de produits, et on additionne ensuite les articles particuliers ou on les fait additionner par le contribuable lui-même (parfois *dans son intérêt*) : l'impôt sur le revenu devient ainsi un *système de l'imposition du produit*. Tel est en général le procédé adopté en Angleterre (cf. *Fin*, III, §§ 111 et suiv.).

Ici il y a par conséquent *union plus intime* entre l'imposition *subjective* et l'imposition *objective*.

§ 217. — 2°. — La deuxième catégorie principale de l'imposition de l'acquisition professionnelle dans le système des impôts d'acquisition, l'imposition *objective*, est l'imposition des *sources de produit*,

considérées à titre indépendant et abstraction faite du sujet économique ou juridique, d'où cette acquisition, pour le tout ou pour partie, peut découler et découle aussi effectivement en règle générale. En tant qu'imposition des sources de produit, le nom d'*imposition du produit* lui convient.

a. — L'ancienne imposition du produit.

Le plus important des impôts particuliers de cet ordre, l'*impôt foncier*, principalement sur le sol soumis à l'exploitation agricole, est, en tant qu'élément principal de l'impôt sur la fortune et aussi en tant qu'impôt direct particulier, un des impôts les plus anciens et les plus répandus (cf. § 204, p. 294).

Cet impôt et d'autres impôts de complément sur le produit (impôts sur les maisons, sur les forêts, sur les pêcheries, sur les mines, sur l'industrie, sur certaines industries spéciales, auberges, moulins, traiteurs, barbiers, etc...) se rencontrent dans les périodes anciennes et intermédiaires de l'histoire économique de presque tous les peuples, et partout avec le caractère frappant d'impôts *objectifs* auxquels ne peuvent pas même toujours faire échec les prétentions des ordres privilégiés à exemption pour les objets possédés par eux et les prétentions analogues des forains. Dans leur organisation on ne distingue en général que des *graduations rudimentaires* par classes d'après l'étendue et la capacité productive approximatives du sol ou de l'industrie, conformément à leur caractère objectif, et en négligeant les facteurs subjectifs, procédant du sujet juridique et économique dirigeant, qui cependant influent toujours plus ou moins qualitativement et quantitativement sur le produit *effectif* de la source considérée.

b. — L'imposition moderne du produit, *rationnellement* réformée et développée.

§ 218. — L'évolution ultérieure de l'ancienne imposition du produit dans les Etats civilisés a été la conséquence de l'évolution de l'économie publique et de la reconnaissance des vrais principes de l'imposition. Elle a par conséquent été partout, et d'une façon assez uniforme, mise en train dans la période de l'absolutisme éclairé et réalisée dans la période civique.

Elle a suivi une *double* direction. D'une part on cherchait à ren-

dre *plus uniforme* l'imposition historique et traditionnelle du produit, même quand il n'y avait pas lieu d'augmenter le produit d'ensemble des impôts, mais surtout quand — cas plus fréquent — cela était nécessaire ; d'autre part, on *étendait systématiquement* cette imposition, et on la *complétait* par des impôts sur certains produits provenant d'autres sources et non imposés ou insuffisamment imposés jusqu'alors.

α — C'est précisément la *stabilité* des anciens impôts sur le produit, stabilité assez souvent absolue et toujours très grande relativement, qui devait amener avec le temps un grave *défaut d'uniformité* aussi bien entre les différentes catégories d'impôts, impôt foncier sur les propriétés bâties, impôt foncier sur les propriétés non bâties, impôt sur l'industrie, etc. qu'entre les impôts sur les différents objets d'une catégorie déterminée.

Ainsi la puissance publique qui s'affranchissait du pouvoir des ordres dut viser, dans son propre intérêt et dans l'intérêt de l'Etat comme dans l'intérêt de la population, à une *plus grande uniformité* de l'imposition du produit, comme cela est particulièrement arrivé au XVIII<sup>e</sup> siècle et était inévitable pour peu qu'on voulût couvrir les besoins financiers croissants. Dans la période civique moderne qui suit immédiatement, non seulement les mêmes circonstances ont influé dans une plus forte mesure, mais des idées nouvelles se sont en même temps fait jour, conceptions de politique et d'économie publique sur l'*exacte répartition des impôts*.

De là est né le mouvement qui, notamment dans la première moitié du XIX<sup>e</sup> siècle et au delà, tendait à *réformer* les *anciens* impôts sur le produit au moyen d'un système *rationnel* de *cadastres* pour l'impôt foncier sur les propriétés non bâties, l'impôt foncier sur les propriétés bâties et l'impôt sur l'industrie et, tout au moins pour ce dernier impôt, ce qui est très compréhensible si l'on considère la nature économique de l'exploitation industrielle, à faire entrer en ligne de compte même les facteurs plutôt *individuels, subjectifs*, qui déterminent le *montant* du produit *effectif* (et non pas seulement la *capacité productive objective*).

Le résultat a été la formation du *système moderne* des impôts sur le *produit* et notamment du *système moderne* des impôts *réels*, qui



se compose de trois membres principaux, les impôts *rationnels* sur les *propriétés non bâties*, sur les *propriétés bâties* et sur *l'industrie*, ce dernier n'ayant cependant pas entièrement gardé le caractère d'impôt *réel*.

β — D'autre part, l'évolution de l'économie publique et l'évolution sociale poussaient à *étendre systématiquement* et à *compléter* l'ancienne imposition du produit et aussi l'imposition rationnellement réformée.

Ainsi devait se développer dans ce domaine un *second grand mouvement réformiste* pour étendre systématiquement et pour compléter les trois impôts principaux typiques, et cela encore de *deux* façons, répondant aux conditions qu'ici encore l'histoire des impôts nous montre assez uniformes dans les différents pays civilisés de l'Europe : d'une part les anciens impôts principaux sont *spécialisés* pour *certaines produits* qu'ils atteignaient bien entre autres, mais auxquels ils ne convenaient plus dans leur forme générale, d'autre part on leur adjoint de *nouveaux* impôts sur certains autres produits, respectivement sur certaines autres sources de produit, que jusqu'alors les anciens impôts n'atteignaient pas.

La première forme d'évolution n'est, à proprement parler, que la continuation d'une évolution plus ancienne, qui avait conduit de l'impôt foncier primitif, général et unique, à des impôts particuliers sur les maisons et sur l'industrie.

La seconde, naissance de *nouveaux impôts particuliers* sur des produits ou des sources de produit *jusqu'alors non imposés*, ne se manifeste nettement que dans la période moderne et dans la période récente de l'histoire des peuples civilisés, ce qui peut encore facilement s'expliquer par les conditions sociales et économiques. En négligeant les points accessoires, on a ici principalement affaire à *trois* nouveaux impôts directs sur le produit : impôt sur le produit du travail des *professions libérales*, exercées soit à titre *indépendant*, soit en relation de *service* (dans ce dernier cas, impôt sur le *traitement des fonctionnaires*, en particulier des fonctionnaires *publics* de l'Etat, de la commune, etc..) ; impôt sur le produit du *travail manuel ordinaire* et de tout travail *inférieur* (travail matériel, *non libéral*, de toute nature, travail de

domesticité), ou impôt direct sur le *salaires* ; impôt sur l'*intérêt des prêts* (impôt sur la *rente des capitaux*, impôt sur le *capital*), atteignant le produit du capital circulant et prêté, particulièrement du *capital argent*.

La date récente de l'institution de ces impôts sur le produit s'explique historiquement de la façon la plus simple par les conditions antérieures de l'économie publique et du régime juridique, spécialement de l'état des personnes dans l'ancien droit et de la division politique par ordres.

C. — *L'imposition directe moderne sur l'acquisition professionnelle dans sa structure concrète actuelle suivant les différents pays* (1).

§ 219 — Les effets des guerres du premier empire français sur les finances et sur les impôts, les modifications survenues dans les relations politiques et dans les conceptions juridiques, les nouvelles théories d'économie publique sur l'imposition, les changements apportés au groupement des intérêts économiques, au droit économique, en particulier au droit industriel, et à la technique de l'exploitation, les unifications de l'imposition d'Etat, et précisément avant tout de l'imposition directe, sur tout le territoire national réclamées par l'idée moderne de l'Etat et par d'importants intérêts pratiques et beaucoup d'autres circonstances encore (*Fin.*, III, §§ 97-105), au xix<sup>e</sup> siècle, en particulier pour la réorganisation des finances après la période de guerres qui prend fin en 1815, ont conduit aux réformes que nous avons décrites dans les paragraphes précédents, d'après les facteurs et les traits fondamentaux *de principe* qui seuls sont à leur place dans cette *Théorie générale des impôts*. Dans la multiple diversité du détail, l'évolution générale a cependant été concordante pour l'essentiel, parce qu'elle a précisément été dominée par des influences identiques et s'est accomplie au milieu de conditions économiques, techniques et juridiques très semblables. On ne rencontre de divergences importantes qu'en *Angleterre*, ce qui est

(1) Pour plus de détails, v. au t. III le chapitre relatif à l'histoire des impôts.

habituel, encore en *Suisse*, et d'autre part dans l'*Europe orientale*, particulièrement en *Russie*. Mais l'*Europe centrale* et l'*Europe occidentale*, *France*, *Allemagne*, *Autriche* et Etats voisins, *Italie*, présentent une grande concordance. Seulement l'évolution, sous l'influence de conditions historiques concrètes et de conditions propres à chaque pays, ne s'est pas produite partout exactement à la même époque pour tous. Après un certain arrêt, l'évolution a repris sa marche dans le sens que nous avons indiqué plus haut, depuis 1840 environ, puis à une époque toute récente. La pratique française a servi de modèle sur plusieurs points. La *Russie* n'est entrée que récemment plus avant dans la voie de l'imposition sur le produit suivie par l'*Europe occidentale*. Enfin les besoins financiers croissants des *communes* ont également donné l'impulsion au développement et à certaines modifications de l'imposition directe (1).

#### V. — Appréciation générale du système des impôts sur le produit

§ 220. — L'évolution des impôts sur le produit, ou impôts objectifs, que nous venons d'exposer est une évolution conséquente et rationnelle qui était inévitable pour réaliser approximativement l'imposition de toutes les modalités de l'acquisition professionnelle d'une façon plus exacte et plus complète au point de vue de l'économie publique et avec un peu plus d'uniformité ; par rapport à l'imposition ancienne, elle représente un notable progrès dans la politique et la technique fiscales. L'imposition du produit avec les six éléments principaux que nous avons indiqués (impôt sur les propriétés foncières non bâties, impôt sur les propriétés foncières bâties, impôt sur l'industrie, impôt sur les professions libérales, impôt sur le salaire, impôt sur l'intérêt des prêts) et leurs sous-caté-

(1) L'édition originale contient ici un résumé du régime moderne de l'imposition directe sur l'acquisition professionnelle en Angleterre, en France, en Belgique, aux Pays-Bas, en Italie, en Suisse, dans les pays scandinaves, en Russie, en Autriche, aux Etats-Unis et dans les principaux Etats de l'empire allemand.

gories, spécialités et annexes (p. ex. impôts sur les sociétés, sur les mines, impôt sur le colportage comme annexe à l'impôt sur l'industrie, impôt sur les chemins fer comme annexe à l'ensemble de la catégorie), si on la considère en tant que groupe cohérent d'impôts, mérite encore plus que tout autre groupe le nom de *système*.

Mais ce système présente pourtant des *défauts* intérieurs très considérables dans sa *composition* ou entrent. A, des éléments de *nature diverse*, B, des éléments ayant le caractère d'impôts *objectifs*

A — Les membres du système comprennent des éléments *très dissemblables* et très différents sous le rapport de la possibilité de les *reconnaître* et de les *saisir*. Cela empêche tout d'abord de couvrir à leur aide des *quotités considérables* de besoins fiscaux *considérables* et *croissants* de l'Etat et des communes, et cette impossibilité s'est bientôt révélée partout, ainsi à l'époque moderne en Autriche, en France (spécialement après 1870, v. *Fin.*, III, §§ 172, 173) et dans les Etats allemands. En outre, cette circonstance entraîne de *graves défauts d'uniformité* dans la charge des impôts, aussi bien entre les objets (respectivement entre les contribuables astreints à l'impôt en raison de ces objets) des *différents* impôts qu'entre les objets d'un *seul et même* impôt sur le produit, malgré tous les efforts qu'on fait dans le sens de l'uniformité. Il s'ensuit de là le plus souvent que les produits les plus faciles à reconnaître et à saisir sont plus fortement chargés que les autres, d'où en particulier surimposition de la propriété immobilière et imposition insuffisante de la propriété mobilière, et tout spécialement des capitaux prêtes.

1° — De *classe à classe* d'impôts la matière imposable est très inégalement reconnue et saisie

Pour les impôts *purement réels* du système, comme l'impôt foncier, spécialement sur les propriétés bâties, on peut dans certaines limites assez bien dégager le *montant approximatif* de la capacité productive et du produit net. La chose est déjà beaucoup plus difficile pour l'impôt sur l'industrie, y compris l'impôt sur les professions libérales. Le produit de l'intérêt des prêts échappe facilement au contrôle, tandis qu'il est facile de dégager le produit des ser-

vices des fonctionnaires ou celui du travail inférieur. L'expérience montre qu'il résulte de tout cela une surimposition de la propriété immobilière, il y a également lieu de craindre que le produit du travail soit plus imposé que les bénéfices industriels d'entreprise et surtout que le produit de l'intérêt des prêts.

2°. — A l'intérieur du domaine de chaque classe particulière d'impôts s'élèvent des difficultés non moindres pour reconnaître et pour saisir les produits, spécialement pour l'impôt *foncier* sur les propriétés *non bâties*, pour l'impôt sur l'*industrie* et pour l'impôt sur les *professions libérales indépendantes*, et encore pour l'impôt sur l'*intérêt des prêts*.

Le produit net du *sol cultivé* est *extrêmement différent* suivant les modes d'exploitation agricole, les conditions que présentent les communications et les débouchés, etc... et *très variable* avec les variations continuelles des causes nombreuses qui influent suivant le temps et le lieu. Pour déterminer le produit net il faut se livrer à des opérations longues et coûteuses qui n'aboutissent même pas à une répartition uniforme entre les différents propriétaires (cf., pour la France, *Fin.*, III, §§ 183 et suiv.). Quant à l'impôt sur l'*industrie* indépendamment de l'influence considérable, dont l'impôt objectif ne tient pas compte ou tient compte à peine (§ 222, p. 326), du sujet économique et juridique directeur, il présente de *grandes inégalités* suivant la nature de l'industrie, son importance, etc..., et, dans une même industrie, suivant les branches différentes dont elle se compose. Les mêmes considérations à peu près s'appliquent à l'impôt sur les *professions libérales indépendantes*. Quant au produit de l'*intérêt des prêts*, il n'est pas moins difficile à saisir également dans les différents modes de placement, créances hypothécaires inscrites d'une part, et d'autre part créances chirographaires, valeurs mobilières, titres nationaux et étrangers, etc...

La *subtilité toujours croissante* du système des impôts sur le produit et leur caractère *de plus en plus dispendieux* sont les *conséquences nécessaires* des difficultés, accrues précisément dans le monde moderne par des motifs économiques et techniques et par des motifs de droit social, qu'on rencontre quand on veut reconnaître et saisir quelque peu exactement les produits qui tombent

sous le coup des impôts sur le produit en général et de chacun de ces impôts en particulier : d'où ces travaux stupéfiants de cadastre foncier *rationnel*, ce gigantesque schématisme par classes de certains impôts modernes sur l'industrie. Mais on ne saurait se dissimuler que le problème de l'imposition exacte, complète et uniforme au point de vue de l'économie publique n'est que *très imparfaitement* résolu par le système des impôts sur le produit, même dans leur organisation évoluée la plus parfaite, et qu'il est même *de plus en plus imparfaitement* résolu en raison de l'individualisation et de la mobilité de plus en plus grandes de tous les facteurs qui sont en jeu.

3° — Une difficulté particulière, impossible à surmonter complètement dans ces conditions, s'attache dans cet état de choses à la *détermination exacte du taux de l'impôt*, de quelque façon qu'on veuille le fixer, soit, d'après le principe de l'imposition *purement financière*, un même taux pour toutes les catégories de produits et pour tous les montants individuels de produit, soit, d'après le principe de l'imposition *social-politique*, un taux variant en raison de ces deux facteurs. Les déterminations de produits pour les *différents* impôts et pour *un seul et même impôt* sont inévitablement de *valeur tout à fait inégale*, et dans l'un et l'autre cas les grandeurs qui ont été dégagées et qui servent de base à l'imposition sont de *nature* plus ou moins *différente*, tandis qu'elles sont cependant considérées dans le système des impôts sur le produit comme des grandeurs de même nature.

B. — § 221. — Au caractère *objectif* des principaux membres du système des impôts sur le produit, notamment l'impôt foncier sur les propriétés non bâties, l'impôt foncier sur les propriétés bâties, l'impôt sur l'industrie, ce dernier pour autant qu'il est un impôt réel, et l'impôt sur la rente des capitaux sous forme d'impôt sur les coupons des valeurs mobilières, se lient *quatre graves défauts* du système : il ne tient pas compte des *dettes*, il produit les effets d'une *charge réelle*, respectivement (impôt sur les coupons) d'une réduction d'intérêt, effet de l'imposition qui n'apparaît plus avec le caractère d'impôt, et l'impôt réagit par conséquent sur la *valeur* de son *objet* (la source de produit) elle-même (*amortissement d'im-*

pôt, en cas de mutation de propriété, pour le montant de la valeur de l'impôt capitalisée, et inversement *cadeau* de ce même montant en cas de dégrèvement total ou partiel ; il faut enfin noter les *réactions des changements de taux* sur la base existante (cadastres) et des *changements* apportés à ces *bases* elles-mêmes (révision ou refonte du cadastre). Il faut y ajouter encore un *cinquième* défaut grave dans l'impôt *foncier* sur les propriétés *non bâties* et dans l'impôt sur l'*industrie* atteignant le propriétaire ou l'industriel qui fait valoir ou qui exploite lui-même : ce défaut provient de ce que l'*objet* de l'impôt (bien fonds, exploitation agricole, industrie) est *détaché* par principe du *sujet économique et juridique directeur*, parce qu'on veut intentionnellement ignorer l'influence de cette personnalité sur le produit (1)

1°. — Le fait de *ne pas tenir compte des dettes*, en particulier des dettes hypothécaires attachées à la possession immobilière, répond au caractère de technique fiscale des impôts sur le produit en tant qu'impôts objectifs ; il constitue par conséquent la règle dans la pratique, mais il a pour le propriétaire des objets soumis à l'impôt des conséquences très particulières et souvent très fâcheuses, les particuliers étant ainsi chargés sans aucune uniformité, même quand l'impôt lui-même a une assiette uniforme.

2°. — Les *effets* de nos impôts objectifs comme *charge réelle* et leur influence correspondante sur la valeur en capital de l'objet de l'impôt ne se produisent sans doute pas toujours ou pas complètement ; ils se produisent difficilement ou même ne se produisent pas du tout quand il existe une imposition analogue réellement uniforme sur tous les produits provenant de placements de fortune. Mais comme cette condition ne se présente pas en règle générale et ne peut en aucune façon être exactement réalisée, ces effets se produiront habituellement plus ou moins et ressortiront particulièrement quand l'objet de l'impôt changera de propriétaire. Alors se développent des conséquences fâcheuses analogues à celles que nous venons d'indiquer au sujet de la non-deduction des dettes.

3°. — Les *changements de taux* dans les impôts que nous consi-

(1) V. plus loin, § 222, p. 326

dérons ici sont nécessairement suivis de conséquences fâcheuses, parce que malgré tous les efforts les cadastres restent en general très imparfaits, ce qui rend impossible l'uniformité des charges pour les différents objets soumis à une même classe d'impôts et pour les personnes qui y sont astreintes, puis encore en raison des dettes et des effets de nos impôts, a la façon d'une charge réelle, sur la valeur des objets d'impôt eux-mêmes.

Les *élévations* de taux aboutissent facilement a une *confiscation partielle* de la valeur des objets en *capital* au détriment du possesseur actuel. Les *abaisséments* de taux, et surtout les *suppressions* d'impôt pures et simples sans remplacement immédiat par un impôt nouveau, constituent pour le montant de leur valeur capitalisée un *cadeau* fait sans motif au possesseur actuel au détriment de la communauté.

Toutes ces considérations poussent a rendre *stable* le *taux* de chacun de nos impôts en particulier, ce qui est contraire aux principes et donne lieu en pratique a de graves objections fondées sur les variations des besoins financiers et du rapport des autres impôts.

4<sup>e</sup>. — Encore plus fâcheuses sont les conséquences d'une *modification d'ensemble des bases* de nos impôts, par révision profonde ou refonte complète des cadastres, bien que d'autre part cette modification, assez fréquente et assez profonde, soit *précisément commandée* par l'imperfection habituelle de l'assiette originaire et par les modifications survenues dans les conditions économiques et techniques.

Toute modification des bases de l'impôt, quelque juste qu'elle puisse être, conduit inévitablement à des *reports* de la charge de l'impôt d'un objet à un autre et, encore à cause des dettes et des amortissements d'impôt qui ont lieu, a des effets *entièrement dissimilables*, ici à de nouvelles confiscations partielles de fortune, là a des donations de parties entières de la valeur de fortune que représente l'objet de l'impôt. Il s'ensuit de là qu'on préfère généralement *renoncer* à modifier ces bases, notamment, ici encore, pour l'impôt foncier sur les propriétés non bâties, bien qu'ainsi l'on arrive encore à une *stabilité* contraire aux principes et fâcheuse en



pratique. L'exemple de la *France* est ici particulièrement instructif (*Fin.*, III, §§ 185 et suiv.)

Les défauts internes de l'imposition du produit tels que nous venons de les indiquer, défauts qui subsistent malgré toute réforme imaginable, et particulièrement avec les faibles perfectionnements qu'on peut pratiquement réaliser, sont tellement graves qu'il est impossible de porter un jugement favorable sur cette classe d'impôts au point de vue de la politique et de la technique fiscales. Elle n'est surtout pas à recommander comme imposition directe d'*Etat* à titre exclusif ou principale, surtout pour un grand Etat soumis à des conditions d'évolution économique très différentes dans les différentes parties de son territoire. Moins le territoire de l'Etat est étendu et divers, moins les objections sont fortes, et il en est ainsi encore davantage à l'intérieur de la commune, pour l'imposition communale à titre indépendant, sans cependant que les objections tombent entièrement même ici.

*En principe*, l'imposition *subjective* et *personnelle* du revenu doit donc être préférée à l'imposition du produit. Cela n'emporte sans doute pas une préférence à lui donner *dans la pratique* (et dans quelle mesure ?), parce qu'elle aussi a ses difficultés particulières et ses défauts particuliers.

De ce jugement défavorable à l'imposition du produit ne résulte cependant pas de plein droit, et pas plus ici que dans nombre d'autres cas analogues, une condamnation de cette classe d'impôts. En effet, il faut se demander d'abord si l'on peut couvrir les besoins financiers sans elle et, au cas où cela est possible, si on peut le faire sans inconvénient, puis si l'on n'en a pas besoin à titre concomitant pour assurer le fonctionnement d'autres impôts, notamment de l'imposition du revenu et de la fortune, et s'il n'y a pas avantage à la combiner avec celle-ci, enfin si ce n'est pas précisément avec elle qu'on résoudra certains problèmes d'imposition plus facilement et mieux qu'avec d'autres impôts, même l'impôt sur le revenu, et si ce n'est pas même le seul moyen de les résoudre. Ces différentes questions ont été déjà effleurées à plusieurs reprises, la dernière spécialement dans la division du présent volume consacrée à la *généralité* de l'imposition ; elles reviendront encore plus loin sous

notre plume ; il faut dans l'ensemble y répondre *affirmativement*.

Il faut par suite conseiller de *maintenir*, respectivement de développer, tout au moins certains impôts sur le produit à taux suffisamment modérés, particulièrement l'impôt *foncier* sur les propriétés *bâties* et *non bâties*, l'impôt sur le *capital* affecté à l'*industrie*, notamment l'impôt sur les *immeubles* à usage *industriel*, et l'impôt sur la *rente des capitaux*, le tout dans une mesure à déterminer, mais en *combinant* avec ces impôts un *impôt général personnel et direct* sur le *revenu* auquel il faut incorporer l'impôt sur le salaire, l'impôt sur le traitement des fonctionnaires, l'impôt sur les professions libérales et la partie de l'impôt sur l'industrie qui atteint l'acquisition *personnelle*.

C'est seulement *dans cette mesure* qu'on pourrait envisager l'*impôt sur le revenu* comme le meilleur mode de *taille* (*Schatzung*) à titre *principal* et comme l'impôt d'*Etat direct* de l'avenir.

#### VI. — **Appréciation générale de l'imposition subjective et comparaison avec l'imposition objective.**

§ 222. — L'imposition *subjective* a l'avantage de mettre au premier plan le facteur que l'imposition objective néglige le plus souvent entièrement, la *personnalité* du *sujet juridique et économique dirigeant*. Cette personnalité a, en règle générale, une influence essentielle sur la nature et sur le montant des produits nets d'économie privée qui constituent le revenu. Plus cette influence est considérable, plus le procédé d'imposition *subjectif* est justifié. *Détacher* l'objet de l'impôt de son sujet, comme tend à le faire l'imposition objective, cela constitue par conséquent un défaut interne de *principe* de l'imposition du produit, défaut qui, à la vérité, se montre dans la pratique à des degrés très divers. Ses inconvénients à ce point de vue se manifestent principalement dans les effets de l'impôt *foncier* et de l'impôt sur l'*industrie* qui frappent le propriétaire rural faisant valoir lui-même et l'industriel exploitant.

Pour les conséquences à tirer en vue de la théorie et de la pratique de l'imposition il faut distinguer : 1° l'évolution de la *vie*

*économique dans le temps (évolution historique) et dans le lieu ;*  
2° *les catégories d'acquisition.*

1°. — Quand les organisations économiques privées sont plus fortement *individualisées*, et tel est d'habitude le résultat de l'évolution historique de l'économie publique en général, et en particulier de cette évolution à l'époque moderne et dans les pays avancés dans la voie du progrès, l'imposition *objective* du *produit* devient *nécessairement plus défectueuse*, l'imposition *subjective* du *revenu* convient *mieux*. La première peut et doit se régler plutôt sur des conditions *moyennes*, donc se constituer par *étalonnement*. Mais cela n'est possible que tant que l'exploitation économique accuse la prédominance d'une certaine *uniformité* dans la technique, dans l'habileté professionnelle, dans le rapport et dans les débouchés, et surtout si cette uniformité est en outre prescrite par le régime juridique en vigueur

On peut donc, d'accord avec les résultats de l'expérience, donner le résumé d'ensemble suivant. L'imposition *objective* convient mieux aux conditions *plus anciennes*, *plus simples*, *plus étalonnées* de la *technique* et sous les *régimes juridiques plus anciens* en matière *économique*, l'imposition *subjective* convient mieux à la *technique moderne* et aux formes que le système de l'*économie privée* revêt sous l'empire du *principe juridique* de la *libre concurrence individuelle*.

2°. — Mais d'un autre côté l'imposition *subjective* sous forme d'impôt par *personnes* ou par *classes* ou d'impôt *direct* sur le *revenu* et d'impôt *général* sur la *fortune* n'est, précisément à l'époque moderne, que *plus difficile* à organiser quelque peu justement qu'elle ne l'était dans ces conditions plus simples de l'économie et de la technique et sous les *régimes juridiques anciens*. Elle suppose à proprement parler une comptabilité précise, tenue suivant des principes exacts par chaque organisation économique privée pour l'acquisition, le revenu et la fortune, et la notification à l'administration fiscale des données de fait qui s'y rapportent. Tout le monde sait que ces deux hypothèses sont loin de se réaliser entièrement. Les autres expédients administratifs pour déterminer les conditions de l'acquisition et de la fortune sont imparfaits et échouent, pour

beaucoup de variétés d'acquisition, dans la vie économique moderne plus que précédemment.

Cette circonstance fait conseiller, pour des motifs de *technique fiscale*, de conserver encore *maintenant*, à côté de l'imposition *subjective*, une imposition *objective* dont nous avons esquissé plus haut l'étendue (fin du § 221, p. 326).

Mais pour réadapter dans une certaine mesure l'imposition *objective* aux conditions techniques, aux conditions de l'exploitation et aux conditions juridiques de l'époque moderne, il faut donner aux impôts sur le *produit* le développement dans le sens d'une plus grande *spécialisation* que nous avons déjà indiqué. Par là aussi, tout au moins dans une certaine mesure et indirectement, on tient compte du facteur *individuel* et on tend à *se rapprocher* de l'imposition *subjective*.

De tout ce que nous avons dit résulte à nouveau que les impôts sur le produit sont inévitablement *plus défectueux* dans l'*Etat* que dans les *communes*, les *cercles*, etc... Ici les situations individuelles sont plus faciles à suivre, et aussi bien elles seront en général moins différentes que dans l'*Etat*. On pourra aussi plus facilement et plus souvent reviser les cadastres, et même tenir compte davantage du facteur personnel. Ces raisons feront aussi préférer les impôts communaux *indépendants* sur le produit, particulièrement sur les *immeubles*, aux *centimes additionnels* aux impôts d'*Etats* correspondants.

#### VII. — Combinaison de l'imposition objective et de l'imposition subjective

§ 223. — L'imposition d'*Etat* suivant un seul de ces deux modes ne pourrait en tout cas suffire aux besoins que dans une hypothèse qui ne se réalise pas, et moins que jamais précisément dans la vie économique moderne : il faudrait que l'économie publique nationale pût être considérée comme un *cercle complètement fermé*, que les habitants du pays en question n'eussent pas de propriétés à l'étranger et ne tirassent de l'étranger aucun produit, que les étrangers n'eussent pas de propriétés dans le pays et n'en tirassent

aucun produit, et qu'en général il n'y eût point de mouvement international de personnes et de capitaux, point de relations économiques *mondiales*

La *combinaison* des deux modes d'imposition diminue toujours les difficultés, elle les supprime parfois, elle est par conséquent à recommander, et peut même dans certaines situations être obligée.

Tout ce que nous venons de dire s'applique dans une mesure encore plus large à l'imposition *communale*, les rapports de commune à commune (de province à province, etc...) étant encore plus fréquents et plus étroits que les rapports d'Etat à Etat.

## Sous-section II

I, impôts d'acquisition; B, imposition sur les actes particuliers d'acquisition ou opérations juridiques particulières, ou autrement dit; impôts de circulation (redevances de timbre et de registration en tant qu'impôts).

### I. — Evolution

§ 225 (1). — Nous avons déjà décrit plus haut (§ 215, p. 309) l'intervention de l'acquisition par actes particuliers dans la répartition du revenu public et de la fortune publique qui s'opère originairement entre les particuliers par l'effet de l'acquisition professionnelle. C'est pour le problème de l'imposition de cette acquisition par actes particuliers une donnée de fait d'une importance toute spéciale que l'*extension* et la *portée* très *variables* de cette acquisition suivant l'évolution historique de l'économie publique et de la circulation des richesses, donc aussi suivant les différents pays et les différents milieux de la population. Il faut *toujours* demander *par principe* que cette acquisition soit imposée, afin d'effectuer l'imposition réelle de tout le revenu public dans le revenu privé et de répartir

(1) Le § 224 de l'édition originale est consacré à la bibliographie critique du sujet traité dans la sous-section II.

équitablement l'imposition. Mais cette imposition est habituellement difficile, et l'est souvent même à un degré extraordinaire. De plus, elle *commence à devenir d'autant plus nécessaire* à mesure que l'acquisition par actes particuliers augmente d'importance avec le développement de la circulation, mais précisément alors elle devient en même temps plus difficile. Son absence dans le principe n'a donc pas été très fâcheuse dans l'état de choses qui se présentait alors, tandis qu'elle constitue *plus tard* une lacune sensible dans le système des impôts.

Dans les conditions anciennes et relativement simples de l'économie publique et sous l'empire de réglementations fixes des professions, telles qu'elles se présentaient autrefois dans la constitution agricole et industrielle du travail rural et urbain, rare était l'acquisition par actes particuliers de la circulation qui ne rentrassent pas dans la catégorie de l'acquisition professionnelle, soit par exemple dans les ventes et les achats qui se présentent à l'occasion de son exercice régulier, ainsi pour le placement des produits propres, le trafic sur marchandises de commerce, l'approvisionnement de la consommation. Le revenu d'une personne déterminée pouvait par conséquent être alors suffisamment imposé au moyen de bons impôts sur le revenu ou sur le produit, également au moyen d'impôts sur la fortune.

Ce fut ensuite tout d'abord le développement du *trafic à crédit* et des *affaires commerciales de spéculation* qui révéla une acquisition ne se confondant plus complètement avec l'acquisition professionnelle, ou n'étant du moins plus suffisamment atteinte par l'imposition de celle-ci, par le seul fait qu'elle échappait au contrôle dans son existence et surtout dans son montant. Cela devait conduire, soit à réformer en conséquence l'imposition du revenu et du produit de l'acquisition professionnelle, ce qui, précisément en raison de la difficulté de faire apparaître l'acquisition par opérations à crédit ou par spéculation, demeurerait très peu sûr et ne pouvait par conséquent être que rarement effectué d'une façon suffisante, soit à étendre les impôts de consommation, les impôts somptuaires, pour atteindre l'acquisition plus complètement, procédé assez juste, mais encore plus insuffisant, soit finalement à recourir à des *impôts*

*particuliers* pour atteindre encore spécialement cette acquisition particulière.

C'est ce qui fut fait en rattachant l'impôt aux *opérations juridiques* et particulièrement aux *instruments écrits* qui les formulent, instruments qui le plus souvent servent à constater des opérations à crédit ou des opérations de ventes et analogues relatives à la propriété foncière ou se présentant dans le trafic commercial.

Le principal *procédé* employé à cet effet, procédé simple, généralement préféré et réellement souvent très pratique, a consisté, après l'invention et l'adoption du *timbre* comme mode de levée de redevance (xvii<sup>e</sup> siècle), dans l'une ou l'autre des prescriptions suivantes ou dans plusieurs à la fois : munir les instruments d'un *timbre fiscal*, les écrire sur *papier timbré* ; les faire passer par des *organes publics* (tribunaux, notaires), les faire *enregistrer*, *inscrire* ou *transcrire* sur des *registres publics* que les tribunaux ou d'autres autorités publiques tiennent en outre pour des motifs de technique juridique et administrative (p. ex. livres fonciers, registres hypothécaires) ou sur des registres spécialement créés au simple effet de percevoir des redevances de *registration*, d'*inscription* et *transcription* (*Registerabgaben*, *Eintragungsabgaben*) présentant pour partie le caractère de *taxes* et pour partie le caractère d'*impôts* (§ 42, p. 41). On a attaché ensuite à l'omission du timbre ou de la registration, indépendamment des peines fiscales, des déchéances de droit civil pour les contrevenants, ou on a tout au moins attaché à la registration des privilèges relatifs à la validité de l'opération, etc...

Ces redevances ont sans doute été, en raison de leur caractère mixte de taxes et d'impôts et en raison de leur mode de levée, souvent appréciées inexactement au point de vue théorique jusqu'à l'époque présente et traitées par la pratique d'une façon défectueuse. Cela ne saurait empêcher de reconnaître en elles un élément important qui, pris en soi, figure à juste titre dans le système moderne des impôts. Depuis le xvii<sup>e</sup> siècle, où, chose digne de remarque, c'est en Hollande qu'il est tout d'abord apparu et qu'il a pris le plus d'extension, puis jusqu'à l'époque moderne, et en général surtout dans les pays pourvus d'une circulation commer-

ciale et d'une circulation de crédit étendues (Angleterre), ce mode d'imposition se développe de plus en plus malgré son caractère gênant et ses multiples défauts, l'opinion publique elle-même en reconnaît la légitimité et en réclame même l'extension (impôts de Bourse), parce qu'on voit que s'il n'était pas là il y aurait de fâcheuses lacunes dans le système des impôts (1).

## II. — Mauvaise organisation dans la pratique

§ 236. — Mais, précisément par leur mode de levée simple et commode et par les circonstances auxquelles ils se rattachent, les impôts dont nous traitons ici étaient exposés à être considérés à un point de vue *purement fiscal*, à être étendus à des cas où ils ne sont *pas justifiés* et à être établis avec un *montant trop élevé*.

Par suite, l'imposition des *actes ou opérations juridiques (impôts de circulation)* a souvent pris une *voie tout à fait fautive*, d'abord au point de vue *juridique*, puis, encore davantage, au point de vue de ses *effets réels* : c'est surtout la *fortune immobilière*, la possession des *biens fonds* et des *maisons*, qui en supporte la charge, à laquelle n'ont pris part que bien moins la *fortune mobilière* et le *capital mobilier*, qui n'ont été atteints systématiquement qu'à une époque moderne ou récente

La faute n'en est pas à un principe d'imposition faux en soi, mais à l'application fautive d'un principe juste dictée par un esprit de pure fiscalité.

## III — Fondement et limitation des impôts de circulation.

§ 227 — Pour devenir à juste titre un membre du système des impôts, notre imposition doit recevoir un *fondement exact* et une *limitation exacte*, et cette limitation doit avoir un *double* carac-

(1) V dans la *Theorie des taxes* les §§ 30-33, 39-43, p. 33-37, 40-44 ; puis *Fin*, III, § 104 (timbre depuis le xvi<sup>e</sup> siècle en Autriche), 118 (id. en Prusse), 151 (timbre et enregistrement, etc. . depuis les xvi<sup>e</sup> et xvii<sup>e</sup> siècles en France), 192 (id. en Angleterre)



tère, suivant les *catégories de cas* auxquels l'imposition s'applique et suivant l'*élévation des taux*.

A. — Récemment encore on a voulu attribuer à notre imposition un *fondement inexact* cherché dans l'idée ancienne de *prestation et contre-prestation* (v. plus haut, §§ 179 et suiv., p. 252 et suiv.).

Dans ce système, la redevance apparaît comme contre-prestation en échange de la *sanction* que l'Etat confère à la transaction juridique, et se justifie par conséquent à la manière d'une taxe. Mais ce fondement est inadmissible tant que la redevance n'est pas en réalité une *taxe*, mais un *impôt*, et ne constitue pas par conséquent une indemnisation spéciale de frais ou une rémunération spéciale de services.

B. -- Pour trouver un *fondement admissible des impôts de circulation en général*, il faut chercher ce fondement ailleurs, c'est-à-dire montrer dans ces impôts la *conséquence logique* des principes supérieurs d'*économie publique* et d'*équité* pour l'*organisation* et la *répartition* des impôts dans une *situation donnée* de la *circulation économique* et dans la situation qui en découle pour l'*acquisition individuelle*, et déduire de la structure générale de tout le *système des impôts* la *nécessité* des impôts de circulation à titre de *voies* et *moyens de complément* et de *substitution*.

Ces principes exigent l'imposition uniforme de toute acquisition d'économie privée. Si cette acquisition n'est pas toujours atteinte dans une juste mesure par l'imposition directe objective et subjective de l'acquisition professionnelle, et si l'imposition indirecte (impôts de consommation) ne pare pas suffisamment à ce défaut, il faut alors nécessairement reconnaître qu'il y a une *lacune* dans le système des impôts.

Cette lacune existe dans *deux cas*. 1° si l'acquisition *professionnelle* est *insuffisamment atteinte en fait* par l'imposition que le droit fiscal lui applique, et nous avons déjà vu que ce but n'est atteint suffisamment ni par l'imposition du revenu ni par l'imposition du produit; 2° si à côté de l'acquisition *professionnelle* se présente une acquisition par *actes particuliers* à laquelle l'imposition existante, *par principe même*, ne s'applique en aucune façon d'après le droit fiscal en vigueur. Dans le *premier cas* les impôts

de circulation interviennent à titre de *complément* pour réaliser autant que possible, *réunis* aux impôts sur le revenu et sur le produit, une imposition de toute l'acquisition professionnelle conforme aux principes d'économie publique et uniforme, c'est-à-dire pour atteindre aussi la part de cette acquisition qui échappe, en raison de leurs défauts (évitables ou inévitables), aux impôts qui s'appliquent tout d'abord à l'acquisition professionnelle en général. Dans le *second cas* les impôts de circulation recherchent spécialement l'acquisition par actes particuliers qui n'est nullement comprise dans l'acquisition professionnelle et qui, par conséquent, *par principe et en droit*, ne doit *en aucune façon* être atteinte par l'imposition de cette acquisition. Ici les impôts de circulation interviennent à titre de *substitution* aux impôts sur le revenu et sur le produit.

**IV. — Les impôts de circulation considérés en tant qu'ils servent à compléter et à remplacer les autres impôts d'acquisition**

§ 228. — A. — Pour le *premier* des cas que nous venons de définir, il faut se référer à ce qui a été dit plus haut (§§ 220, 221, p. 319-326), sur les difficultés qu'on rencontre d'une façon si variable avec les différentes professions et les différentes transactions pour dégager exactement les revenus professionnels ou les produits de sources d'acquisition déterminées. En particulier le produit des *opérations à crédit*, l'existence même d'un produit dans toutes les opérations de crédit mobilier, puis le produit des *opérations commerciales* d'un négociant, ne peuvent être contrôlés que d'une façon très incertaine, parce qu'on manque souvent de points de repère. C'est ainsi que sont en général si peu exactes l'imposition du revenu des rentiers, banquiers, commerçants et autres personnes de condition analogue et l'imposition du produit de l'intérêt des prêts et de toutes les industries commerciales.

Or c'est précisément dans ces *classes* de la société et pour ces *sources de produit* que se présentent avec une *particulière fréquence* les *transactions juridiques* conduisant à une *acquisition par actes particuliers*. Ici ces transactions sont même effectuées à titre *pro-*

*fessionnel*, et leur produit global *dout* certainement, tout au moins *en principe*, être déjà atteint par l'imposition du revenu et du produit. Mais comme ce but n'est pas suffisamment atteint, on procède donc *conformément aux principes et aux nécessités de la pratique*, quelque *imparfait* ou *grossier* que soit toujours un peu ce procédé, cependant conforme aux principes de politique financière en matière d'impôts, en imposant au moyen des *impôts de circulation* à titre de *complément* l'acquisition *effective* ou *présumée* par une opération juridique *particulière* ou par un acte de circulation *particulier*. On y réussit en prescrivant la *constatation des conventions par écrit*, en instituant des redevances sous forme de *timbre* sur les *instruments* qui relatent des *opérations particulières de crédit* et de *commerce* ou des redevances attachées à l'enregistrement *obligatoire* des opérations juridiques, en imposant les *livres de commerce*, les *factures*, etc ... où ces opérations sont relatées par écrit, et par d'autres mesures du même ordre

B. — Ces opérations étant en outre imposées à titre *général*, il est certain que l'impôt est payé par quiconque les fait, et non pas seulement par le commerçant, le banquier, etc... Les motifs que nous venons de donner ne s'appliquent par conséquent pas toujours ici, mais d'autres motifs s'appliquent d'autant plus, à savoir ceux qui concernent les impôts de circulation en tant que *substitués* aux impôts sur le revenu et sur le produit c'est précisément ici qu'il se présentera assez fréquemment des acquêts que d'habitude les *autres* impôts d'acquisition à la charge de l'acquéreur n'atteignent *juridiquement* en aucune façon, p. ex. l'impôt sur le revenu, puisqu'ils ne relèvent pas du concept du revenu en droit fiscal. Par conséquent, sans cette imposition particulière, ils resteraient à tort exempts d'impôts.

Ces acquêts ou *bénéfices* se rencontrent le plus généralement dans les *opérations commerciales* et dans certaines *opérations de banque* comme dans les opérations *particulières* des professions les plus diverses, et particulièrement dans les *mutations de propriété* de biens économiques de toute nature ayant leur origine dans la *spéculation* ou leur principale origine dans le *hasard* ou l'*occasion* et donnant lieu à réalisation d'un bénéfice au moment

de la vente par suite de *différences de valeur* par rapport à l'achat

Nous trouvons donc encore ici l'*imperfection* de l'imposition du produit, au point de vue de la *technique des impôts*, pour les opérations de commerce, de banque et similaires, et l'imperfection de l'imposition du revenu des sujets juridiques de ces opérations, d'une part, et d'autre part l'existence *dans toutes les classes de la population* d'opérations *particulières* produisant des *bénéfices* par réalisation de *différences de valeur* et le fait que ces bénéfices sont en dehors du *revenu* tel que conçoit le droit fiscal, comme circonstances qui poussent au développement d'une imposition particulière sur certaines opérations juridiques précisément en raison des *bénéfices* qui y sont réalisés et qui ne sont *pas atteints*, ou ne le sont *pas suffisamment*, par les *autres impôts d'acquisition*.

*Seuls les impôts de circulation*, en tant qu'impôts atteignant les opérations juridiques particulières autant que possible d'après l'échelle des bénéfices qui y sont réalisés, peuvent résoudre, au moins d'une façon approximative, le problème qui se pose ici pour le système des impôts, — d'une façon certes approximative et même grossière, mais cependant pas beaucoup plus mal que ne le font par exemple, pour leur tâche particulière, les impôts sur le produit, cela doit suffire et vaut en tout cas mieux que de laisser entièrement exempts d'impôts ces bénéfices parfois extrêmement importants.

## V — Choix des impôts de circulation : leur taux.

§ 229 — Dans ce qui précède nous avons désigné le *domaine* dans lequel les impôts de circulation sont en principe à leur place. Quant à leur *organisation*, elle donne lieu à son tour à des difficultés particulières, tant pour *bien choisir* les différentes catégories de cas que pour *bien fixer* les procédés d'*évaluation* de l'impôt et son *élévation*. En cette matière la législation a le plus souvent procédé dans un esprit de *fiscalité exagérée* et abusé de l'*étalonnement*, sans distinguer suffisamment les *différents cas*. Quant à la théorie, ou bien elle s'est cantonnée dans une position purement négative, ou bien elle a accepté sans autre critique les prescriptions

du droit fiscal, ou bien elle a cherché dans une mesure beaucoup trop large à les justifier à titre *général*.

D'après ce qui précède, les impôts de circulation ont une *double mission* : intervenir à titre de *complément* là où l'acquisition n'est pas suffisamment atteinte *en fait* par les autres impôts d'acquisition ; atteindre l'acquisition par opérations juridiques *particulières* ou par actes de circulation *particuliers* qui ne tombe pas, d'après le *droit fiscal*, sous le coup de l'imposition du revenu et du produit et ne peut ordinairement pas davantage y tomber sans conséquences fâcheuses ou impraticables. Or, la pratique et la théorie qui se contentent de s'y rattacher purement et simplement commettent souvent la faute de considérer d'emblée comme *existant* en général cette *lacune* de fait des autres d'impôts d'acquisition et cette *acquisition* ou ce *bénéfice* provenant d'opérations particulières. Cela en revient à couper le nœud gordien au lieu de le délier et conduit à trop étendre les impôts de circulation. Ces impôts menacent alors d'altérer de nouveau dans le système des impôts l'uniformité de la répartition au lieu de l'améliorer. Une imposition rationnelle de la circulation doit donc *rechercher* et *faire apparaître* ces *lacunes* et ces *bénéfices* (extraordinaires) et intervenir alors, d'une manière qui réponde au but poursuivi, par une *bonne sélection* entre les *cas particuliers* et par une *sage fixation* des *taux*. Cette *sélection* entre les *cas* et cette fixation des taux dépendent donc de l'*organisation du reste de l'imposition* et de l'*élévation des bénéfices réalisés*.

A — Ainsi l'acquisition provenant de plusieurs *modes de travail*, de l'activité de l'*entrepreneur* dans l'*industrie*, de l'utilisation de la *fortune mobilière (capital)* est difficile à atteindre exactement et suffisamment par les impôts sur le produit et sur le revenu, cela est toujours plus facile pour l'acquisition provenant de l'utilisation de la *fortune immobilière* (possession de biens fonds et de bâtiments). Par conséquent, les impôts de circulation doivent, *à l'inverse de ce qui a lieu dans la pratique*, s'attacher plutôt aux opérations juridiques particulières ou actes de circulation particuliers relevant de la première catégorie d'acquisition que nous venons de désigner.

B. — En outre, il ne faut pas sans autre forme de procès présu-

*mer un bénéfice dans toute mutation de propriété foncière ou autre par voie de vente, etc...., mais il faut en démontrer l'existence. En l'absence de cette démonstration il faudrait à proprement parler renoncer à toute redevance générale sur les mutations de propriété, mais on pourrait cependant l'admettre en principe et dans la pratique, sous réserve d'un taux très modéré, pour les cas nombreux où l'évaluation du bénéfice échappe au contrôle fiscal, par exemple dans les opérations de Bourse sur les valeurs mobilières, dans lesquelles on doit présumer un bénéfice des deux côtés.*

En résumé, notre examen des impôts de circulation conduit par conséquent à demander des impôts sur les *opérations à crédit particulières* et sur les *opérations commerciales particulières* et souvent sur les *mutations de propriété entre vifs* à titre général.

On se sert à cet effet de *timbres d'actes, d'impôts sur les transactions de Bourse* et de redevances de *registration, inscription, etc.* de diverse nature, telles que dans le droit fiscal moderne on les trouve levées fréquemment, mais souvent avec une *extension exagérée*, dans des *cas injustifiés*, d'après des *échelles inexactes* et suivant des *taux excessifs*. Mais l'évaluation de l'impôt d'après la *valeur en capital* correspondante de l'objet soumis à une mutation de propriété, de la *somme d'argent* en jeu dans l'opération juridique ou dans l'instrument qui la relate, ou du moins l'évaluation de ces valeurs par *quotités*, est justifiée pour ces impôts de circulation, à la différence du jugement qu'il faut pour partie porter sur les *taxes*. Ces impôts se transforment ainsi en impôts *nominaux* sur la *fortune*. Deviennent-ils aussi des impôts *réels* sur la fortune? et, dans l'affirmative, dans quelle mesure et dans quels cas? ces questions ne comportent pas de réponse générale. A coup sûr, dans certains cas particuliers et en général quand les *taux* sont *élevés*, la réponse est facile : graves objections contre des redevances *élevées* en matière de *mutation de propriété immobilière* entre vifs, s'il n'y a pas justification de principe de l'imposition réelle de la fortune comme dans les cas qui vont être examinés dans la sous-section suivante Des *taux modérés* de timbres d'actes, de redevances de registration, d'impôts de Bourse, auront cependant en général des effets conformes aux prévisions, ceux d'un

*complément* apporté aux impôts sur le *produit* qui sera généralement supporté par le produit ou encore compté dans les débours industriels, notamment pour les opérations juridiques faites par l'homme d'affaires en tant que tel (§ 152, p. 207)

VI — Les impôts de circulation dans le droit fiscal européen au  
xix<sup>e</sup> siècle

§ 230 (1).

VII. — Situation des deux premières catégories principales d'im-  
pôts d'acquisition vis-à-vis de la troisième.

§ 231. — Les deux catégories principales d'impôts d'acquisition qui ont été précédemment examinées, imposition de l'acquisition *professionnelle* au moyen des impôts *subjectifs* et *objectifs*, c'est-à-dire essentiellement au moyen des impôts sur le *revenu* et sur le *produit*, et imposition de l'acquisition par *actes particuliers* ou par *opérations juridiques particulières* au moyen des *impôts de circulation*, devraient, au moins dans l'économie publique développée des temps modernes, évoluer dans la direction que nous avons indiquée ; peu importe pour cela qu'on s'en tienne par principe au point de vue *purement financier* en matière d'imposition ou qu'on fasse également entrer en ligne de compte le point de vue de la *politique sociale*.

Suivant qu'on adopte l'un ou l'autre de ces points de vue, l'organisation de ces deux premières catégories principales d'impôts d'acquisition revêt ensuite des modalités diverses dans le détail. Mais ses *bases* restent les mêmes

Il en est autrement de la troisième catégorie principale des impôts d'acquisition (§ 214, p. 308) : elle n'a logiquement sa place que dans un système d'impôts qui admet le point de vue de la *politique sociale* à côté du point de vue purement financier. Une théorie et une pratique qui rejetteraient le point de vue de la politique sociale et qui cependant, au moins dans certains cas et dans certaines circons-

(1) Voir l'édition originale.

tances, approuveraient des impôts comme les impôts sur les successions, sur les gains de jeu, etc... se mettraient en contradiction avec elles-mêmes elles devraient rejeter aussi les impôts de cette nature. Si elles ne le font pas, et cela tout à fait à bon droit, la légitimité qu'elles concèdent à ces impôts emporte également, au moins sous certaines conditions, reconnaissance de la légitimité du point de vue de la politique sociale dans l'imposition. Il faudrait ne pas se faire d'illusions là-dessus, — ou ne pas vouloir s'en faire. L'extension des impôts sur les successions et sur les gains du jeu, et encore sur les paris (Autriche), dans la *pratique*, ou autrement dit dans le droit fiscal, et la propagande croissante qui se fait en leur faveur dans la théorie ne sont, si on les analyse exactement et si on les ramène à l'idée qui leur sert de fondement, que des symptômes de l'ère sociale de l'imposition, dans laquelle nous passons au sortir de l'ère *civique* (§§ 156 et suiv., p. 216 et suiv.).

### Sous-section III

I, impôts d'acquisition ; C, imposition de l'acquisition par dévolution et par plus-value, sans prestation économique personnelle propre (impôts sur les gains de jeu, sur les gains fortuits et sur les successions).

#### I. — Caractéristiques de ce mode d'acquisition

§ 234 (1) — Pour comprendre ces impôts et leur justification, il faut apprécier exactement au point de vue économique l'acquisition qu'ils doivent atteindre. Mais on ne peut apprécier exactement cette acquisition qu'en *connextité* avec l'ensemble du fonctionnement de l'économie publique d'après la situation qu'y occupe l'économie privée qui est en jeu, et c'est même absolument la seule façon d'en comprendre la nature (v *Grundlegung*, notamment 2, A, p. 80 et suiv.).

(1) Les § 232 et 233 de l'édition originale contiennent une bibliographie critique étendue du sujet traité dans la sous-section III.



« Toute économie individuelle a une vie bilatérale, c'est-à-dire qu'elle influe, consciente de son but, sur le monde extérieur, et qu'elle subit, indépendamment de sa volonté, de ses actions et omissions, les influences du monde extérieur. » Cela s'applique spécialement aussi à l'*acquisition* de l'économie individuelle dans le *processus* de la division du travail et dans le système circulatoire de l'économie publique, toujours en soi, mais à des degrés très différents suivant l'évolution historique de l'économie publique, c'est-à-dire suivant l'état de la technique de la circulation, de son organisation économique et du droit qui s'y applique. Les conséquences pleines et entières de la vie bilatérale de l'économie individuelle dans le système acquisitif ne se manifestent que dans l'économie publique moderne, avec sa division subtilement développée du travail et de la propriété, son organisation essentiellement d'économie privée et son régime juridique libéral et individualiste. Ce n'est que là qu'il faut, par conséquent, également pour une imposition de l'acquisition conforme aux lois de l'économie publique, complète et équitable, distinguer de plus en plus nettement l'acquisition d'une économie individuelle (respectivement de son sujet juridique et économique) qui se ramène à des *interventions déterminées* de cette économie qu'on peut cependant plus ou moins qualifier d'une façon générale de *prestations de travail*, avec *résultat économique consciemment poursuivi*, et l'acquisition qui lui échoit, d'une façon pour le tout ou pour la plus grande part *indépendante* de ces prestations de travail, par l'effet de *causes générales* ou d'*événements généraux* conformes à l'organisation du système juridique général en matière économique, notamment du régime de la *propriété* et du *droit successoral*. L'acquisition de la *première* catégorie se divise, d'une façon, comme on vient de le voir, importante également pour l'imposition, en acquisition *professionnelle* et en acquisition par *actes de circulation particuliers* ou par *opérations juridiques particulières*. L'acquisition de la *deuxième* catégorie peut recevoir dans la science économique la dénomination particulière d'acquisition par *dévolution* et par *plus-value*, sans ou presque sans *prestation économique personnelle propre* de l'acquéreur.

## II — Légitimité et nécessité de l'imposition de cette acquisition

§ 235. — Cette acquisition est un objet qui doit être imposé, pour obtenir une répartition des impôts conforme aux principes d'économie publique et équitable, *entre les mains de l'acquéreur*, surtout sous un régime juridique d'acquisition tout à fait individualiste, dans lequel *l'individu*, et non la famille considérée comme un tout, ou la tribu, le clan, etc. ., auquel l'individu appartient, est le dernier chaînon indépendant du système de l'économie privée

L'imposition de l'acquisition *professionnelle* peut sans doute être organisée de manière à atteindre aussi, sous certaines conditions, l'acquisition dont nous parlons ici, mais elle ne le fait pas d'habitude, et jamais d'une façon suffisante, et cela pour de bonnes raisons théoriques et pratiques, qui par exemple, en matière d'impôt sur le revenu, sont liées au moins pour partie au concept et à l'essence mêmes du *revenu*.

L'imposition de l'acquisition par *actes particuliers* ou par *opérations juridiques particulières* (impôts de *circulation*) atteint plus facilement en même temps l'acquisition par dévolution ou par *plus-value* non gagnée économiquement, elle l'atteint en principe à bon droit, et elle l'atteint également plus ou moins dans la pratique en règle générale, quand cette acquisition est réunie à l'acquisition par spéculation sur des différences de valeur ou quand elle est réalisée par celle-ci, ce qui est un cas assez fréquent. Mais par là même l'imposition revêt alors à proprement parler un autre caractère, et il faut lui assigner un fondement particulier et souvent lui donner une organisation différente. La question se présente par conséquent dans ce cas de la même façon que pour l'imposition *à part* de cette troisième catégorie principale d'acquisition, c'est-à-dire qu'il faut traiter ici les impôts de circulation non seulement, comme nous l'avons fait plus haut, à titre d'imposition de l'acquisition par actes particuliers, mais *en même temps* à titre de mode d'imposition de l'acquisition par *dévolution* ou par *plus-value*, et les justifier à ce titre. Mais il reste toujours certains cas dans lesquels cette imposition ne saurait se confondre avec les impôts de

circulation ordinaires, et doit au contraire être développée à côté d'eux à titre *particulier*.

Le *fondement* interne d'une imposition atteignant l'acquisition par dévolution ou par plus-value, que cette imposition soit réalisée par voie d'impôts sur le revenu, d'impôts sur le produit et d'impôts de circulation ou qu'elle le soit au moyen de nouvelles classes d'impôts *particulières*, est dans la *relation* que nous avons déjà signalée entre l'*individu* et l'*économie privée* d'un côté et l'*économie publique* d'un autre côté.

Il faut, d'autre part, incontestablement, comme nous l'avons montré précédemment (§§ 156 et suiv. p. 216 et suiv.), *limiter* cette imposition aux cas d'application du système des impôts *social-politique*, car la perception de *gains fortuits* (comme inversement le fait de supporter des *pertes fortuites*) et l'acquisition par *héritage* ou par *gains de jeu* sont des *parties intégrantes* et, dans une espèce concrète, des *conséquences* du *régime juridique* en vigueur en matière de *propriété* et de *successions*. Il en est ainsi même du *jeu*, quand il est autorisé par le droit en vigueur. Si dans l'imposition on se place au point de vue *purement financier*, d'après lequel (§ 159 p. 218) on ne doit *pas intervenir* dans la répartition du revenu public et de la fortune publique en revenus individuels et en fortunes individuelles qui s'opère sur la base du régime juridique existant, mais au contraire la laisser *le plus possible intacte*, la simple *logique* veut certainement qu'on laisse cette acquisition *exempte d'impôts* et qu'on se contente d'imposer les deux autres catégories principales d'acquisition.

L'objection de *principe* contre l'imposition de la dévolution et de la plus-value ne peut donc être repoussée que si on ne considère pas comme intangibles le régime juridique existant en matière de droit privé et la répartition des revenus et de la fortune qui s'opère sur cette base, c'est-à-dire si on se place au point de vue de la *politique sociale* pour l'économie publique, pour le droit et pour l'imposition.

Les impôts sur les *gains de jeu* et sur les *successions* apparaissent par conséquent comme quelque chose d'*anormal* dans un système d'impôts *purement financier*, bien qu'ils s'y rencontrent par-

fois et qu'on ait cherché à y justifier leur présence en partant du point de vue de finance pure, mais leur présence montre précisément que le système des impôts où ils figurent *ne peut plus* être strictement maintenu dans l'état actuel de la conscience juridique. C'est seulement au contraire quand on reconnaît ouvertement la légitimité du point de vue de la *politique sociale* dans l'économie publique et dans le droit, notamment dans le droit privé lui-même, qu'il est logique de réclamer aussi un *système d'impôts social-politique*. C'est dans ce système que doit ensuite avoir lieu un développement rationnel des impôts sur l'acquisition par dévolution ou par plus-value sans prestation économique personnelle.

Cela conduit essentiellement à *trois impôts* : sur les *gains de jeu* proprement dit, y compris les *paris*, sur les *gains fortuits* (*Conjuncturengewinne*) ; sur l'acquisition par héritage.

### III. — Imposition des gains fortuits (1)

§ 236. — Les *objections* contre cette imposition relèvent des *principes* et de la *technique des impôts* : cette imposition, dit-on, est une *brèche* au régime juridique existant, qu'il est nécessaire de maintenir strictement dans l'intérêt même de l'ensemble de la population et de l'économie publique, elle rompt toute proportion si elle n'est pas accompagnée d'une indemnisation pour les pertes fortuites, enfin, quand bien même on pourrait la justifier en principe, elle ne comporte dans la technique fiscale aucun mode d'organisation et de réalisation qui n'entraîne de graves atteintes au principe d'uniformité.

Ces objections sont certainement dignes d'attention, mais elles ne sont pas concluantes, tout au moins dans les conditions que présentent l'économie publique moderne et le régime juridique moderne en matière économique.

A. — Il y a sans doute *atteinte* au régime juridique existant,

(1) *Conjuncturengewinne*. V. *Grundlegung*, §§ 76-81, 99-107, et toute la partie relative à l'économie publique et au droit, spécialement au droit patrimonial (1<sup>er</sup> éd., chap. v), notamment 2<sup>e</sup> éd., p. 343 et suiv.

spécialement au régime de la propriété, nous avons déjà concédé ce point.

Sous l'empire de ce régime juridique, c'est le *propriétaire* qui supporte toutes les fluctuations de valeur de sa chose. Sans doute il en résulte qu'il cherchera à l'administrer au mieux, et c'est un avantage au point de vue économique. Parmi les raisons pratiques d'opportunité invoquées en faveur de la propriété individuelle, beaucoup s'appliquent également à cette disposition particulière aux fluctuations de valeur.

Mais il ne faut cependant pas perdre de vue que cette justification au moyen de considérations d'opportunité ne porte en *principe*, et le plus souvent aussi dans la *pratique*, que quand les *actions et omissions propres* du propriétaire sont au moins la *principale cause* de ces *fluctuations de valeur*. Pour les fluctuations de valeur résultant de *cas fortuits*, les choses se présentent tout autrement (1).

L'*atteinte* que l'imposition des gains fortuits porte au régime juridique existant est ainsi même *nécessaire* à notre époque, précisément à cause du *fonctionnement défectueux* de ce régime. Le régime juridique n'est pas chose immuable ; il doit au contraire se modeler sur les transformations techniques et économiques. C'est à ce *desideratum* parfaitement justifié que se ramènent les propositions tendant à imposer les gains fortuits.

B. — Que le *propriétaire* ou le sujet économique doive *supporter les pertes fortuites*, c'est sans aucun doute, avec l'importance croissante de l'influence des cas fortuits sur les déterminations de valeur dans l'économie publique moderne, une autre conséquence *fâcheuse* du principe juridique précité. Mais cela ne prouve pas contre, mais bien pour notre *desideratum* de politique fiscale.

L'objection qu'une imposition générale des gains fortuits, sans prise en charge, à titre général, des pertes fortuites par la collectivité, constitue une antinomie en soi et une injustice envers les imposés, cette objection ne porte souvent pas du tout si l'on considère l'état des choses en pratique, notamment dans les principaux

(1) V. dans la *Grundlegung* la théorie des cas fortuits.

cas auxquels s'applique cette imposition. L'imposition doit intervenir en règle générale quand il y a gain *déjà réalisé*, ainsi par exemple après vente d'un objet dont le prix a augmenté ou quand il y a gain non encore réalisé, mais *réalisable* à chaque instant, latent à certaines époques (p. ex. dans la transmission d'hoirie) dans un objet dont la valeur a augmenté.

§ 237. — C. — L'*organisation et la réalisation pratiques* de l'imposition des gains fortuits présente des *difficultés considérables*, également en ce qui concerne la *généralité* et l'*uniformité* auxquelles il faut attendre dans tous les cas auxquels s'applique cette imposition une fois adoptée. Ces difficultés rendent nécessaires dans la pratique des *compromis* avec la stricte application du *principe*, ce qui n'est pas au reste une objection absolue contre les impôts de cet ordre, pas plus que contre les autres impôts où les choses se présentent le plus souvent de la même manière. Cette concession rend les difficultés surmontables pour peu qu'il y ait une volonté énergique dans ce sens.

Il existe pour atteindre ce but *quatre voies* qu'il faut suivre simultanément. 1° organiser l'imposition du *revenu* et du *produit* de manière à atteindre autant que possible en même temps les gains fortuits incorporés au revenu ou au produit, 2° faire en sorte que les impôts de *circulation* sur les actes particuliers ou opérations juridiques particulières atteignent spécialement ces gains réalisés dans les actes et opérations juridiques auxquels ils s'appliquent ; 3° saisir parfois ces gains encore à *titre particulier* ; notamment, dans ce but, poursuivre les mutations de propriété dans la *transmission d'hoirie* et donner éventuellement à l'*impôt successoral* une organisation appropriée ; 4° instituer une imposition *à part* dans le *cas spécial* et important de gain échéant au propriétaire, sans prestation propre de sa part, par le passage du *sol*, objet de propriété privée, d'une *catégorie économique d'utilisation* dans une catégorie *spécifiquement différente* et *plus avantageuse*.

1°. — L'imposition du *produit*, d'après l'ensemble de ses procédés d'*assiette*, a nécessairement un caractère plutôt *stable* qui ne permet pas de bien suivre toutes les variations de produit d'une source de produit déterminée. Cela s'applique surtout à l'*impôt foncier* sur les pro-

priétés *non bâties* et à l'impôt sur l'*industrie*, moins à l'impôt foncier sur les propriétés *bâties*, à l'impôt sur l'*intérêt des prêts* et à l'impôt sur le *travail*. L'imposition du produit ne peut par conséquent attendre dans une certaine mesure que les gains fortuits qui se résolvent en *élévations de produit de quelque durée*, ainsi notamment en élévation de la rente du sol et des bâtiments. Mais c'est précisément ces gains que l'impôt doit principalement saisir, car c'est eux précisément qui sont en règle générale dus surtout à des progrès généraux de la société et de l'économie publique. Par conséquent, entre autres raisons, pour réaliser l'imposition des gains fortuits, il faut procéder à une *révision régulière des déterminations du produit* par périodes relativement courtes qui serve de base à l'établissement de l'impôt foncier sur les propriétés non bâties, de l'impôt foncier sur les propriétés bâties et de l'impôt sur l'industrie

L'imposition du *revenu*, par le fait même de ses périodes d'assiette habituellement plus courtes, est *plus élastique* de sa nature que l'imposition du produit, et peut par conséquent plus facilement s'adapter aux effets des variations des cas fortuits sur le montant du revenu. Cette adaptation doit être également réclamée *par principe*.

Mais l'impôt sur le revenu peut, doit et entend saisir, d'une façon générale, les revenus *réels*. S'il est suffisamment bien organisé en conséquence, il atteint par lui-même les gains fortuits qui élèvent le *revenu*, en prenant ce mot dans le sens du droit fiscal. Mais l'imperfection technique qui lui est habituelle devient précisément plus fâcheuse dans ses conséquences pour l'imposition des sujets de l'impôt, parce qu'alors cet impôt ne saisit pas les revenus qui sont augmentés par l'effet des cas fortuits : cela est particulièrement sensible en matière de commerce. Un bon impôt sur le revenu, pourvu d'une bonne organisation technique, est par suite vivement désirable aussi pour résoudre le problème de l'imposition des gains fortuits.

§ 238. — 2°. — Les impôts de *circulation* apparaissent souvent comme particulièrement propres à servir en même temps à imposer les gains fortuits d'une façon rationnelle (cf. §§ 227 et s. p. 332 et s.).

Ici se présente pour la première fois la possibilité de déterminer non seulement le fait d'une perception particulière de gain fortuit, mais encore le *montant* de ce gain dans les cas les plus importants en pratique, c'est-à-dire pour les affaires relatives à des *immeubles*. D'après ce qui a été dit plus haut (§ 229, p. 336), il faudrait ici, notamment en matière de droits sur les mutations de propriété, évaluer la redevance non pas d'après la valeur entière en capital, mais bien d'après le *gain* réalisé sur cette valeur. Or, quand par exemple ce gain réalisé dans une vente ne peut pas se ramener à de nouvelles prestations de travail et à de nouveaux emplois de capitaux (en bâtiments, en améliorations agricoles, etc...) qu'on puisse démontrer, il apparaît alors essentiellement comme un résultat de conjonctures, même au cas où ces conjonctures seraient de celles que la spéculation cherche intentionnellement à exploiter. C'est précisément *ce gain-là* qui doit être l'objet des impôts de circulation qui doivent fonctionner comme imposition des gains fortuits.

Une grande partie des *autres* impôts, atteignant notamment les opérations de *commerce* et de *crédit mobilier* au moyen de *timbres d'actes*, etc.. et aussi les opérations de *Bourse* sur *valeurs mobilières* et sur *marchandises*, peut encore servir en même temps à l'imposition des gains fortuits.

3°. — Poursuite des gains fortuits dans la *transmission d'œuvre* et dans d'autres cas analogues

§ 239. — Dans les deux cas qui précèdent, les gains fortuits sont atteints, soit dans le *produit* et dans le *revenu*, pour l'*accroissement* (courant) de produit et de revenu qui en résulte, donc notamment dans la mesure où ces gains apparaissent comme *augmentation de rente*, soit quand ils ont été spécialement *réalisés* par une opération de circulation, principalement par une vente, sous forme de *plus-value en capital* d'une chose, en particulier d'un objet productif de rente (propriété foncière bâtie et non bâtie, valeurs mobilières).

Or il reste d'autres cas dans lesquels une augmentation de prix ou de rente rendue possible par les conjonctures, par exemple une élévation correspondante de loyer à bail ou à ferme, ne s'est pour tout ou pour partie pas effectuée, de sorte que l'imposition



courante du revenu et du produit n'a pas été augmentée ; puis d'autres cas encore dans lesquels la plus-value qui est survenue dans le capital n'a pas été réalisée par une opération de circulation, dans lesquels il n'y a eu ni mutation de propriété, ni vente, etc...

Les cas de cette nature sont plus rares à présent qu'autrefois, en raison de la mobilisation successive de presque tous les modes de possession. Ils continuent cependant à se présenter, surtout en matière de propriété foncière. Il faut y ajouter certains cas où la fortune destinée à l'agrément est possédée en général à titre durable (p. ex. collections artistiques) et ceux où la possession est immobilisée en droit (fidéicommiss, biens de mainmorte).

Dans les cas de cet ordre, les gains fortuits s'accroissent partout sans apparaître dans un produit supérieur ou dans des bénéfices réalisés lors d'une vente, etc... Ils sont contenus d'une façon latente dans la *capacité productive* et dans la *valeur vénale* ainsi accrues. L'imposition est par conséquent nécessaire encore ici ; il faut seulement l'organiser d'une autre manière.

Dans la plupart des cas l'imposition pourra être attachée à la *transmission* des objets de propriété en question par voie d'héritage. L'impôt *successoral*, qu'il faut d'autre part réclamer par principe, devrait donc être également organisé précisément en vue de l'imposition des gains fortuits.

En ce qui concerne les biens de *mainmorte*, il faudrait demander un impôt de *remplacement* pour atteindre également les gains fortuits qui en augmentent la valeur, de même qu'il faut en demander par principe un autre pour tenir lieu des droits de mutation que ce mode de possession ne donne pas l'occasion de percevoir ; ce dernier impôt existe en fait dans plusieurs pays, ainsi en Autriche, en Bavière, en France (sur ce dernier pays, v. *Fin.*, III, § 206).

§ 240. — 4°. — L'imposition des gains fortuits doit enfin avoir en vue le *gain particulier* qui résulte pour le propriétaire, dans une mesure souvent très considérable et sans aucune prestation économique propre appréciable de sa part, du passage d'une *propriété foncière* d'une *catégorie d'utilisation* dans une autre, *spécifiquement différente et plus avantageuse*

Le cas le plus important en pratique est, surtout aujourd'hui, la transformation de *champs et de jardins* en *terrains à bâtir*. D'autres cas plus ou moins importants sont la découverte de *gisements miniers* et l'établissement de *nouvelles voies de communication*.

Tous ces cas présentent des exemples particulièrement caractéristiques, et souvent particulièrement importants en pratique à cause de l'élévation des bénéfices, de gains fortuits échéant au propriétaire par le *seul effet* de son droit de *propriété*, comme conséquence d'un certain développement de la *vie sociale et économique*, de la technique, et, par exemple en matière de mines, comme conséquence de la découverte de trésors naturels que le sol se trouve contenir, découverte qui a souvent lieu par *pur hasard* ou par le fait de tiers (pour le régime juridique en ces matières, v. *Grundlegung*, §§ 254-282, 308-386, sur le fondement du droit de propriété, l'expropriation, etc...).

Si l'on admet le point de vue de la *politique sociale* en matière de finances et d'impôts, il est manifestement nécessaire de réaliser par l'imposition la participation de la société à ces gains fortuits.

On trouve des analogies dans les anciennes *parts du fisc* aux gains provenant de la découverte de *trésors* et de *gisements minéraux* et de l'établissement de *mines* pour exploiter ces *trésors naturels*

L'imposition de ces gains peut elle aussi être effectuée au moyen des impôts sur le *produit* et sur le *revenu* ou au moyen des impôts de *circulation* et de l'impôt *successoral*

Mais ces impôts ne suffisent pas à résoudre dans tous les cas le problème qui se pose ici, ainsi notamment quand les *terrains à bâtir* restent assez longtemps inutilisés pour *prendre de la valeur*, et quand il y a nécessité d'acquérir du terrain pour des *objectifs publics*, en particulier pour ouvrir des *voies publiques*, rues de villes, chemins de fer, etc...

a. — *Le terrain à bâtir* ne donne ici momentanément aucun accroissement de rente, peut-être même aucune espèce de rente. Il ne serait donc pas, sauf disposition particulière, imposé plus haut pour son produit qu'il ne pouvait l'être avec son utilisation agricole précédente, et telle est aussi bien la conclusion que la législation

jusqu'ici en vigueur a le plus souvent tirée. Cela est inadmissible et conduit à des conséquences fâcheuses à divers points de vue.

Pour garantir dans ce cas tous les importants intérêts concomitants de la communauté, intérêts financiers, intérêts de politique fiscale et autres, il y a lieu d'appliquer au terrain en question une *imposition extraordinaire courante* en *élevant considérablement* l'impôt foncier sur les propriétés non bâties ou tout autre impôt foncier qui peut l'atteindre, au besoin d'après une évaluation qui porte sur le produit déterminé par le montant de l'intérêt de la valeur en capital qu'on a en vue en attendant l'occasion de vendre.

b. — Le cas de *nécessité d'acquérir un terrain privé pour des objectifs publics* constitue en règle générale une *conjoncture* particulièrement favorable pour le propriétaire, auquel il est ainsi facile de réaliser un gain *extraordinaire et considérable* sur la valeur de son terrain en capital. Ce gain présente à un degré éminent le caractère déterminé dans ce qui précède comme caractère propre aux gains fortuits, il faut l'enlever autant que possible aux particuliers intéressés. Mais ce résultat *ne peut pas* être atteint ici *uniquement*, et ne peut notamment pas être atteint *directement*, au moyen de l'*imposition*, mais bien par une organisation convenable du *droit* en matière d'*expropriation*, spécialement en ce qui concerne l'*indemnité*. Il faut la fixer d'une façon assez *modérée* pour *exclure* autant que possible tout *gain fortuit*, ou bien, ce qui en revient au même, atteindre le montant de l'indemnité ou le prix débattu à l'amiable par un *impôt sur gains fortuits* à taux approprié, c'est-à-dire d'une élévation convenable (v. *Grundlegung*, § 385).

C'est ainsi qu'il faut se représenter dans ses traits fondamentaux l'organisation de l'imposition des gains fortuits. Le problème de technique fiscale n'est pas des plus aisés, mais il n'est cependant pas plus ardu ici que pour plusieurs autres impôts qui existent depuis longtemps, comme par exemple les impôts sur le produit. Cette imposition permettra d'atteindre un but de politique sociale de la plus haute importance, elle aiderait mieux que la plupart des autres impôts à réaliser une véritable uniformité dans l'*ère sociale* de l'histoire des impôts

## IV — L'impôt successoral

A. — Son *fondement*.

§ 241. — L'impôt successoral, considéré sous une de ses faces, apparaît comme un *élément nécessaire* de tout le *régime successoral*, et non pas directement comme un *impôt* proprement dit. Son produit représente la participation à la fortune publique que l'Etat (ou tout corps administratif autonome auquel il délèguerait une partie de ces droits en cette matière), *en vertu de son droit successoral* et à titre de représentant de la population, retire de la fortune individuelle en voie de transmission héréditaire. Cette conception doit à mon avis constituer l'une des bases de l'examen de l'impôt successoral dans la science des finances. A une époque d'*individualisme* comme la nôtre, c'est précisément ainsi qu'on peut le mieux motiver *par principe*, *par politique* en matière de *propriété*, le *desideratum* tendant à l'institution d'*impôts successoraux* à titre de parts d'héritier (obligatoires).

Mais au point de vue de l'*imposition* et en conformité avec le principe de la *capacité de prestation*, il faut encore ajouter à ce motif un motif *spécial de politique fiscale* ; l'héritage représente pour l'héritier, et le legs représente pour le légataire, un acquêt, une dévolution de fortune, qui lui échoit *sans contre-prestation* et qui accroît la *capacité de prestation économique* du nouveau possesseur.

1°. — Pour le fondement tiré de la *politique* en matière de *propriété*, il suffira ici de renvoyer aux circonstances historiques *variables* qui justifiaient autrefois dans une certaine mesure un *droit successoral* limité à la *famille*, et qui le justifient moins maintenant (v. *Grundlegung*, §§ 277-279, 286).

2°. — De même qu'en se plaçant au point de vue du régime successoral, l'*impôt successoral*, dans les conditions présentes de l'évolution historique, peut être *approuvé* et même *réclamé* à titre de *conséquence* de la conception que nous avons développée plus haut sur l'acquisition par *dévolution* et *sans prestation économique* propre de l'acquéreur.

C'est ainsi que l'individu, qui a remplacé la famille comme der-

nier chaînon du système économique, acquiert par succession *ab intestat* ou par legs. Pour être admis à ce bénéfice, il en cède une part à la communauté sous forme d'impôt successoral, ce qui est parfaitement conforme au principe de l'imposition suivant la capacité de prestation et aux principes d'équitable répartition des impôts. Cette proposition s'applique *par principe* à titre *général*, mais la *pratique* admet des tempéraments suivant les degrés de parenté, pour la succession en ligne directe, il faut considérer que, les enfants ayant formé avec leurs parents une communauté économique étroite, l'héritage ne leur apporte pas un bien qui soit absolument nouveau pour eux.

#### B. — *Objections.*

1°. — L'une des deux objections principales contre les impôts successoraux, objection *juridique* (ou de *politique juridique*) consistant à prétendre que ces impôts portent *atteinte* au *droit successoral*, est, d'après ce qui vient d'être dit, inadmissible.

L'impôt successoral a bien en effet le caractère qui lui est attribué, mais, au lieu de prouver contre lui, cela prouve pour la nécessité d'une organisation du droit successoral conforme aux principes de l'économie sociale. L'établissement de cet impôt n'est qu'une conséquence du point de vue de la politique sociale en matière d'impôts et en matière de finances en général.

2°. — La seconde objection principale est d'ordre *économique* : on voit dans l'impôt successoral un impôt sur la *fortune*, un impôt sur le *capital*. Il a sans doute ce caractère, *nominalement* toujours, et d'habitude encore *réellement* pour l'*individu* qu'il atteint. Mais ceci ne prouve rien non plus contre notre impôt.

Un impôt sur le capital au sens de l'économie *individuelle* n'est pas en effet nécessairement un impôt sur le capital au sens de l'économie *publique* (cf. §§ 133-136, p. 179-183). Quant à l'objection que cet impôt tendrait à détourner de l'épargne, elle ne porte pas, pour peu que les taux restent modérés dans le cas le plus important en pratique et le mieux justifié en économie publique et en morale du droit successoral, la succession en ligne directe.

C. — *Organisation et réalisation des impôts successoraux dans le détail.*

§ 242. — Ici il y a relation étroite avec la conception de principe du droit successoral dans l'économie sociale, et ce point doit par conséquent être examiné au moins brièvement dans cette *Théorie générale des impôts*.

Si, comme il est nécessaire, on maintient, dans l'intérêt même de la collectivité, le droit privé de succession à l'intérieur d'un certain groupe de personnes en relation de parenté et de famille et le droit de succession testamentaire sous certaines restrictions, d'accord avec le droit existant partout et avec la justification d'économie sociale de la propriété privée du sol et du capital à côté de la propriété privée de la fortune destinée à l'usage, on en tire pour le droit successoral public de l'Etat, etc..., ou pour le système de l'impôt successoral, les traits fondamentaux suivants, dont nous avons présente la justification dans la *Grundlegung* et dont nous examinerons dans la *Théorie spéciale des impôts* l'application détaillée au point de vue de la technique financière et fiscale.

1°. — Le droit de succession *ab intestat* doit s'arrêter à un degré de parenté suffisamment rapproché, au-delà duquel la succession est considérée comme vacante, ou plutôt echoit à l'Etat en vertu de son droit successoral public.

2°. — Quel que soit le fondement qu'on assigne à l'impôt successoral, fondement de politique en matière de propriété ou simplement de politique fiscale, et quel que soit le mode de transmission d'un patrimoine, dévolution légale ou attribution testamentaire, il devrait toujours en principe y avoir impôt successoral, donc même pour les héritiers les plus rapprochés. Ce n'est que pour les petites successions ou parts d'héritage et pour les petits legs, notamment pour ceux qui ne consistent qu'en objets de la fortune destinée à l'agrément, mais aussi pour les petits capitaux et les petits patrimoines fonciers, que des raisons de politique sociale et des motifs pratiques de technique fiscale permettent de renoncer à toute redevance.

3°. — Le taux de l'impôt successoral doit être fixé d'une part d'après le degré de parenté et, d'autre part, d'après le montant absolu de la part d'héritage ou du legs. Les successions entre proches parents et entre membres d'une même famille *stricto sensu* (ascen-

dants et descendants, conjoints) doivent par conséquent être aussi imposées, mais suivant un faible taux, qui doit croître avec l'éloignement de la parenté et atteindre son point le plus élevé quand il s'agit de légataires n'ayant aucun droit de succession *ab intestat* ; cela est conforme aux dispositions légales ordinairement en vigueur. En outre, frapper les *gros* héritages, respectivement (et cela est encore *plus juste*) les *grosses parts* d'héritage, plus que les petits héritages et que les petites parts, disposition qu'on rencontre déjà dans la pratique, mais encore assez rarement, qui est cependant conforme à l'essence du système d'impôts de la politique sociale dont l'impôt successoral est l'un des éléments, et qui commence à être appuyée çà et là dans la théorie (SCHAFFLE, BACHER).

4°. — Pour éviter qu'on n'élide l'impôt successoral et pour lui donner une efficacité suffisante, il faudra lui adjoindre un impôt analogue sur les *donations entre vifs*, avec des bases semblables et un tarif identique pour l'ensemble, sauf des exemptions plus larges. Les donations *à cause de mort* doivent être traitées entièrement comme les successions (1).

#### Sous-section IV.

#### II, impôts de possession,

##### I. — Imposition nominale et imposition réelle de la possession,

§ 243 (2). — Les impôts de possession se présentent à notre examen.

A. — Comme un moyen d'imposition réelle du revenu ; ils sont

(1) Ici suit dans l'édition originale un § 243 consacré à l'examen de l'impôt successoral dans les législations modernes de la Grande-Bretagne, de la France, de l'Italie, de la Belgique, des Pays-Bas, de l'Autriche, de la Russie et des principaux pays allemands.

(2) Le § 244 de l'édition originale est consacré à un résumé bibliographique et historique du sujet traité dans la sous-section IV.

donc alors des impôts de possession *nominaux*, ou, en d'autres termes, ils servent de *base d'évaluation* pour l'imposition, de *procédé de technique fiscale* employé par l'imposition de l'acquisition pour remplir sa tâche au moyen d'une *autre* méthode, en remontant de la possession à l'acquisition, à la capacité acquisitive et à la capacité contributive. A l'exception de l'impôt successoral, qui fait partie lui aussi des impôts de possession, les impôts de possession ne sont en règle générale que des impôts nominaux, et il doit en être habituellement ainsi. C'est de ces impôts que nous avons principalement à nous occuper ici.

B. — Mais ils peuvent, intentionnellement ou non, devenir des impôts *réels* pour lesquels la possession est la *source d'impôt proprement dite*. Exemple : l'impôt *successoral*, certaines catégories d'impôts de *circulation* (droits de mutation), l'impôt sur les *gains fortuits* et les impôts *généraux* sur la *fortune* dans le cas, au demeurant très rare, où leur élévation et leur mode d'assiette et de levée ne permet pas de les acquitter sur le revenu.

Un impôt de possession fonctionnant comme impôt *réel* sur la *fortune* n'est même *pas toujours inadmissible en soi*, d'après ce que nous avons exposé précédemment (§§ 132, 134-136, 159, p. 178-185, 218).

Nous avons déjà examiné plus haut dans ses traits essentiels l'imposition *réelle* de la possession, à l'occasion du choix de la source d'impôt (§§ 130 et suiv., p. 176 et suiv.), des principes d'équité considérés au point de vue de la politique sociale (§§ 159 et suiv., p. 218 et suiv.), des impôts de circulation (§§ 225 et suiv., p. 329 et suiv.), des impôts sur les gains fortuits (§§ 234 et suiv., p. 340 et suiv.), et de l'impôt successoral (§§ 241 et suiv., p. 352 et suiv.).

## II — Modalités des impôts de possession nominaux.

§ 246. — Ces impôts peuvent revêtir *quatre modalités* différentes :

A. — Impôt sur l'*ensemble* des possessions (propriétés) d'une personne (économie) : il apparaît avec le caractère d'un impôt *général* sur la *fortune*.

B. — Impôt atteignant la possession *héritée* au moment de la



transmission d'hoirie, respectivement de l'accession d'héritier. il revêt la forme d'un impôt *successoral*.

C. — Impôts attachés à *certaines catégories* de possession, soit :

1°. — A la fortune *productive (capital)* d'une personne déterminée ou à sa fortune destinée à l'*usage*, l'une et l'autre considérées dans leur *ensemble*.

2°. — Aux *sources particulières de produit* que renferme la fortune productive, en particulier au *sol*, aux *bâtimens*, au *capital mobilier* ou au *capital argent* et, entre les deux subdivisions de la fortune destinée à l'usage, spécialement à la fortune destinée à l'*agrément* ; ces impôts fonctionnent comme impôts *partiels* sur la fortune et respectivement pour l'une ou l'autre des catégories et sous-catégories entre lesquelles la fortune peut se diviser.

D. — Impôts sur *certaines objets* tout à fait *spéciaux* de la fortune destinée à l'agrément : impôts *somptuaires directs*, et occasionnellement autres modalités spéciales.

A. — Impôt de possession constituant un impôt *général* sur la *fortune*

§ 247. — Ici l'impôt est évalué d'après la *valeur* de la fortune, et cette valeur est déterminée par *estimation* ou sur la base de *déclarations*.

1°. — Cet impôt peut aider, dans un système d'impôts *purement financier*, à réaliser l'*impôt général* (nominal) sur le *revenu* appliqué aux classes *possédantes* en remontant de la fortune au revenu ; il peut être parfois employé aujourd'hui, comme aux époques antérieures, à titre général, ainsi en ce qui concerne les conditions que présente le milieu rural, ce procédé convient à certaines situations, mais cependant à titre simplement exceptionnel de nos jours.

2°. — Dans un système d'impôts *social-politique*, il peut fort à propos se présenter à côté d'un impôt général sur le revenu pour réaliser la *surimposition* des classes possédantes.

Si l'on admet le principe que le point de vue de la politique sociale fait considérer comme juste, imposer le revenu provenant de rentes ou de possession plus haut que le revenu provenant de travail, on peut prendre en sérieuse considération l'adjonction dans ce but d'un impôt général sur la fortune à l'impôt sur le revenu.

3°. — On peut organiser en partie l'impôt général sur la fortune comme impôt *objectif*, de la même façon que les impôts sur le produit ou sur les sources de produit. Il fournit alors le moyen de résoudre les questions que l'impôt sur le revenu, en tant qu'impôt *subjectif*, ne suffit pas à résoudre, et pour la solution desquelles des impôts sur le produit deviendraient nécessaires (cf. §§ 170, 174, p. 239, 247).

B. — Pour l'impôt *successoral*, il suffit de renvoyer à ce qui a été dit plus haut (§§ 242 et suiv., p. 354 et suiv.).

C. — Impôt de possession constituant un impôt *partiel* sur la fortune.

§ 248. — Ici encore l'impôt est évalué d'après la *valeur* qui a été déterminée pour les catégories d'objets de fortune auxquelles l'imposition doit s'appliquer.

1°. — Pour la fortune *productive* d'une personne ou d'une économie déterminée, fortune devant être saisie par l'impôt dans son *ensemble* ou par rapport aux différentes *sources particulières de produit*, on conclut encore ici de la valeur au produit. L'impôt de possession apparaît ici comme un procédé *indirect* de détermination du produit, en opposition avec le procédé direct employé dans l'imposition usuelle du produit.

2°. — Pour la fortune d'une personne ou d'une économie déterminée destinée à l'*agrément*, l'impôt de possession a par contre, et à bon droit, une plus grande importance, et il est par conséquent tout à fait à conseiller par les motifs qui ont déjà été indiqués plus haut (§ 247, 2°, p. 357).

D. — Impôts de possession sur des *objets particuliers* de la fortune destinée à l'*agrément*, en particulier impôts *somptuaires directs*.

§ 249. — Ici ces objets sont imposés entre les mains de leur *possesseur* sur la base de déclarations obligatoires ou de recherches administratives, avec taux revenant périodiquement (annuellement). C'est alors précisément que l'impôt apparaît avec le caractère d'un impôt sur l'*usage*. Les développements qui seront donnés dans les sous-sections suivantes s'y appliquent par conséquent pour partie. Cet impôt peut être approuvé *en principe*, au point de vue pu-

rement financier aussi bien qu'au point de vue de la *politique sociale*, dans la mesure où l'on peut justifier à titre général une imposition sur l'*usage* d'objets *particuliers*. Au point de vue *pratique* et au point de vue de la *technique des impôts*, il ne faudrait le conseiller qu'à titre *exceptionnel*.

1°. — La possession d'objets particuliers de cette nature indique un revenu, donc une capacité contributive, et la possession de certaines catégories de ces objets (objets de *luxé*) indique un revenu particulièrement *élevé*; dans l'un et l'autre cas il y a indication de revenu provenant de possession. Cet état de choses suffit par conséquent à permettre de réaliser au moyen de l'impôt de possession ainsi entendu l'imposition purement financière, l'imposition proportionnelle du revenu, et l'imposition de politique sociale, l'imposition progressive qui frappe davantage le revenu provenant de la possession. Qu'on puisse y arriver, et si on le peut, jusqu'à quel point y arrive-t-on suffisamment, cela dépend d'un bon *choix* des objets à imposer et d'une fixation appropriée des *taux*. Sous ces rapports un arbitraire assez étendu est inévitable. C'est pourquoi nous considérons comme plus expédient un autre mode d'imposition tendant au même but, imposer le revenu, par exemple tout au moins l'impôt de possession précédemment indiqué sur *toute* la fortune destinée à l'*agrément*.

2°. — On arrive à la même conclusion par des raisons de *technique des impôts*.

Il résulte de ce qui précède que la *portée propre des impôts nominaux de possession* est dans l'*ensemble* assez *faible*. Ils ne prendraient plus d'importance que dans les hypothèses suivantes : *a*, s'ils revêtent le caractère d'impôt *général* sur la *fortune* servant d'impôt *extraordinaire* en cas de besoin ; *b*, si l'on construit le système des impôts suivant le principe de la *politique sociale*, *c*, s'ils revêtent dans un système d'impôts *purement financier* le caractère d'impôt *partiel* sur la *fortune* atteignant l'*ensemble* de la *fortune* destinée à l'*agrément*.

## Sous-section V.

III, impôts sur l'usage, ou imposition, principalement qualifiée d'indirecte; A, catégories et modalités de ces impôts.

I. — Place des impôts sur l'usage dans l'ensemble de l'imposition et modalités de ces impôts

§ 252 (1). — Les impôts sur l'usage, notamment ceux qu'on désigne, dans un sens plus étroit, sous le nom d'impôts de *consommation*, constituent d'après l'évolution historique le second groupe principal pratiquement important de l'imposition, puisque les impôts de possession, comme nous venons de le voir, n'ont encore qu'une portée secondaire que souvent même ils n'ont que récemment reconquise. D'après l'importance de leur part dans le produit total de l'imposition, au moins de l'imposition d'Etat, les impôts sur l'usage prennent même la première place (§ 240, p. 303). Les impôts de consommation proprement dits sont en même temps presque tous des impôts *indirects* dans *les deux sens* de ce mot, tandis que les impôts d'acquisition, qui constituent la majeure partie des *tailles* (*Schatzungen*), sont en même temps pour la plupart des impôts *directs*. Il faut maintenant examiner si les impôts sur l'usage se prêtent à réaliser, en observant le plus possible les principes supérieurs en matière d'impôts, l'imposition réelle et exacte du revenu des contribuables quand on les institue à la place ou à côté des impôts d'acquisition. C'est en effet ce qui doit déterminer le jugement à porter sur la place à donner à cette classe d'impôts dans l'ensemble du système et les *desiderata* à émettre en conséquence relativement à l'organisation du système des impôts.

Les impôts sur l'usage peuvent se présenter sous les *trois formes* suivantes :

(1) Les §§ 250 et 251 de l'édition originale sont consacrés à une bibliographie critique très étendue du sujet traité dans la sous-section V

A. — Impôt *général de consommation*, pendant à l'impôt général sur le revenu, consistant à évaluer en argent et à imposer l'*ensemble de la consommation* qu'une personne déterminée fait de biens économiques, respectivement d'argent, dans une période économique (une année), et comprenant logiquement une cote pour l'usage de la fortune destinée à l'agrément.

R. — Impôt de *consommation* proprement dit ou *stricto sensu*, atteignant *certaines biens matériels, articles particuliers de consommation*, qui, avant que la consommation n'ait lieu, et tout au moins momentanément, font essentiellement partie de la fortune destinée à l'*usage* : c'est le cas principal de beaucoup le plus important de l'imposition de l'usage.

C. — Impôt attaché à la fortune destinée à l'*agrément* et aux *emplois* de cette fortune, ou atteignant *certaines jouissances personnelles*. Cet impôt aussi peut être un impôt *partiel* sur la *fortune* ou un impôt *somptuaire*, et par conséquent, suivant la terminologie fixée plus haut, un impôt nominal de *possession*.

## II. -- Impôt général de consommation.

§ 253. — On a réclamé par principe un impôt *général de consommation*, au lieu et place de l'impôt sur le revenu, comme répondant mieux que celui-ci à l'équité et à de sains principes économiques et comme pouvant être établi d'une manière plus facile et plus sûre au point de vue de la technique des impôts.

Mais il est impossible de considérer ces raisons comme pertinentes.

Les conséquences expressément voulues d'une semblable imposition seraient que le revenu d'une personne déterminée ne serait pas imposé en entier, mais d'une manière différente suivant son emploi : seule, la partie *consommée*, et non la partie *épargnée*, servirait d'échelle pour la répartition de l'impôt. Indépendamment de la difficulté qu'il y aurait à réaliser pratiquement cette distinction, à peine possible pour plusieurs catégories de *consommation*, par exemple pour l'éducation et l'instruction des enfants dans la fa-

mille, puisque cette *consommation* représente à proprement parler un placement de capital, le principe lui-même est également inadmissible.

Sous couleur de favoriser, par amour de l'équité et des véritables principes économiques, l'*épargne* et la *formation du capital*, on aboutirait ainsi à favoriser les personnes pourvus de revenus élevés et de revenus provenant de possession, personnes dont la puissance d'épargne est, absolument et aussi le plus souvent relativement, bien supérieure à celle des *petites gens*.

En outre, la détermination du total effectif de la consommation d'une personne ou d'une famille déterminée ne serait qu'exceptionnellement plus facile que la détermination de leur revenu.

On peut donc faire abstraction de l'imposition générale de la consommation. Elle aurait sans doute quelques avantages sur les impôts de consommation habituels : elle ne frapperait pas les individus avec autant d'*arbitraire* et aussi peu d'*uniformité* suivant la nature *accidentelle* de leur consommation, et elle ne serait pas exposée au même degré au reproche qu'on fait à ces impôts de consommation habituels, à savoir qu'on peut échapper plus ou moins à leur prise en réglant ou en restreignant sa consommation. Mais elle n'aurait ces avantages que si elle fonctionnait pour l'essentiel à la manière d'un impôt général sur le revenu.

## II. — Impôts de consommation proprement dits sur des objets particuliers de consommation.

§ 254. — Dans cette catégorie rentrent encore les *droits de douane purement financiers à l'importation*. Les droits *protecteurs* n'ont pas par eux-mêmes le caractère d'impôts de consommation, mais ils peuvent le prendre plus ou moins suivant leurs effets dans la pratique. Ici, comme au reste pour tout impôt de consommation, la nature de la redevance dépend du résultat final des phénomènes de *répercussion* (§§ 138 et suiv., 153, p. 188 et suiv., 208 et suiv.).

Pour avoir une meilleure vue d'ensemble de ces impôts, on peut construire le *schéma* suivant, qui met en même temps en lumière

les modes de levée et est par conséquent important pour la question de l'imposition directe ou indirecte dans les deux sens de ces mots et pour les autres questions d'administration des impôts.

A. — Classification des impôts de consommation d'après leur *mode de levée*.

1°. — Impôts sur les choses *produites* dans l'économie *propre* du consommateur *lui-même*.

Ici l'impôt est nécessairement *direct* en règle générale, payé par le consommateur lui-même, par exemple le vigneron ou le brasseur pour le vin ou la bière qu'il boit ; en présence de l'imposition générale *indirecte* de ces mêmes articles, cette situation entraîne plusieurs difficultés pour la technique fiscale (v. sur l'impôt sur la bière en Angleterre *Fin.*, III, § 133, sur le régime appliqué en France aux *bouilleurs de cru*, *ibid.*, § 254).

2°. — Impôts sur les choses produites dans une *autre* économie et *achetées* par le consommateur seulement dans le but de les consommer, ou en d'autres termes sur des choses qui sont destinées à être *rendues* à des tiers comme *marchandises* et qui sont par conséquent produites *industriellement*. Dans ce cas, de beaucoup le plus important en pratique à partir d'un stade déjà ancien de l'évolution historique et dans le droit fiscal actuel des peuples civilisés, les impôts de consommation deviennent en général *indirects* dans les deux sens de ce mot. Leurs modalités sont diverses à plusieurs points de vue, mais on peut pour l'essentiel les ranger sous les *cinq catégories* suivantes :

a. — Impôts sur les articles produits à l'intérieur par des *producteurs privés*, levés *immédiatement* chez le producteur, attachés par conséquent à l'*exploitation productive* (§ 99, p. 132).

Le producteur *avance* l'impôt, pensant le répercuter par *Fortwälzung* sur l'acheteur ou sur le consommateur. Ces impôts constituent en règle générale une part importante des impôts *intérieurs* de consommation. Ils sont *indirects* (répercutables) dans le premier sens de ce mot (§ 97, p. 130), dans son second sens (§ 98, p. 130), ils ne le sont pas absolument, et occupent plutôt une situation particulière (§ 99, p. 132).

b. — Impôts de consommation sous forme de *monopole de*

*l'Etat* : l'administration du monopole ajoute aux frais de production un supplément de nature fiscale pour fixer le prix de vente.

c. — Impôts de consommation levés pendant le *transit* des articles imposés de chez le producteur aux magasins du négociant et au domicile du consommateur. Dans cette catégorie rentrent : les droits de *douane* à l'importation sur les marchandises *étrangères* destinées à la consommation intérieure, les droits d'*entrée* dans les villes, *octrois*, etc., les droits de *circulation* perçus pendant le *transport* de diverses marchandises, par exemple les vins (pour la France, v. *Fin.*, III, p. 633).

d. — Impôts de consommation *directement* attachés à un *acte de consommation proprement dit* : *exercice* chez le débitant de boissons (pour la France, v. *Fin.*, III, § 257), etc...

e. — Impôts de consommation sous forme de *licences*.

Ici certains producteurs ou négociants sont astreints à une redevance pour avoir le *droit* d'exercer leur industrie ou leur commerce. Cette redevance peut être considérée comme un impôt *spécial* sur l'*industrie*, mais son importance et son mode de fonctionnement lui donnent aussi souvent en même temps le caractère d'impôt indirect de consommation (v. *Fin.*, III, §§ 153, 154, pour la Grande-Bretagne, § 304, pour la France).

B. — Classification des impôts de consommation d'après la *nature des objets* qu'ils atteignent.

§ 255. — Ici se présentent plusieurs traits *distinctifs* et critères de *classification*, qui cependant, en raison de l'étroite connexité des objectifs économiques avec les emplois économiques, ne permettent *pas* toujours de classer les articles *particuliers* imposés avec une *précision absolue*, mais seulement *grosso modo*.

1° — Classification d'après l'*objectif immédiat* de l'emploi des marchandises et d'après le *degré de mise en œuvre* où elles se trouvent.

a. — Impôts de consommation sur les articles qui sont en règle générale acquis, possédés et consommés *directement* dans le but même de *satisfaire les besoins*, articles *finis*, ayant accompli le dernier stade de la mise en œuvre, sauf éventuellement la préparation dans le ménage lui-même, ou *dénrées* dans un *premier sens* (à distinguer de celui qui sera indiqué plus loin).



La plupart des impôts de consommation existants rentrent dans cette catégorie, qu'on pourrait désigner sous le nom d'impôts de *consommation* au sens *le plus étroit* ou au sens *littéral*.

b — Impôts de consommation sur les articles qui sont encore *en voie de mise en œuvre* quand ils sont mis en circulation, et qui, par conséquent, ne sont *pas encore fins* ou prêts pour la consommation immédiate. Ces articles sont ainsi à proprement parler des éléments d'approvisionnement de la production, des éléments du *capital*, et non de la fortune destinée à *l'usage*, et les impôts qui les atteignent sont à proprement parler dans cette mesure des impôts sur la *production*, et non immédiatement des impôts de consommation.

Ils donnent lieu à des phénomènes de *répercussion* beaucoup plus compliqués que les impôts que nous avons classés sous la lettre *a*.

2°. — Classification des impôts de consommation d'après la *condition naturelle* (*physiologique*) des articles imposés dans la consommation et d'après leur *condition sociale*, c'est-à-dire déterminée par les *mœurs*

Il s'agit ici d'articles *fins*, prêts pour la consommation. Leur classification dépend ici de multiples considérations relatives au degré d'évolution historique. Nous nous bornerons à indiquer les plus importants de ces articles pour les peuples civilisés de l'Europe et de l'Amérique modernes (pour la base de notre classification des besoins, v. *Grundlegung*, § 96).

a. — Articles servant à satisfaire les *besoins primordiaux de l'existence*. sel, pain (commun); viande aussi le plus souvent; produits alimentaires de l'agriculture (légumes), combustibles, lumière (pétrole); savon; puis *l'habitation*, qui par sa nature rentre dans cette catégorie, mais se range au point de vue de la technique fiscale dans la troisième modalité principale des impôts sur l'usage (§ 256, p. 366).

b. — Articles servant à satisfaire des *besoins secondaires de l'existence*: parfois la viande, en outre, le pain plus fin (de froment); le vin ou la bière suivant les pays; café ou thé, sucre, denrées coloniales communes, etc.; on peut se demander si le tabac doit être placé dans cette catégorie ou dans la suivante

c. — Articles servant à satisfaire les besoins relativement non indispensables d'une *vie matérielle plus délicate* ou à satisfaire certains besoins de *luxé* : vin dans les pays qui n'en produisent pas, alcools, tabac (ou à classer sous la lettre *b*), denrées coloniales fines, comestibles délicats, etc...

d. — Articles servant à satisfaire certains besoins *intellectuels* et de *sociabilité* : journaux, almanachs, papier, insertions pour des affaires privées, etc...

En tenant compte de l'imprécision des vocables et de ce qu'il y a de tout à fait relatif et fuyant dans cette classification, on peut, pour la brièveté de la désignation, rassembler, comme l'a fait L. STEIN, sous le nom d'*impôts sur la consommation proprement dite* (*Verzehrungssteuern*) les impôts sur des objets de consommation *relativement nécessaires*, et sous le nom d'*impôts sur les jouissances* (*Genusssteuern*) les impôts de consommation sur les articles *relativement non indispensables* qui servent plutôt à des *jouissances* ou constituent des *excitants*.

En faisant abstraction des articles de moindre importance qui autrefois et surtout maintenant n'ont été compris qu'à titre plutôt exceptionnel dans les impôts de consommation, le plus souvent encore dans les douanes à l'importation et les octrois, on peut pour les autres, pour les articles principaux, opposer les impôts sur les *articles nécessaires à l'existence*, en particulier à l'*alimentation* (notamment d'une façon conforme aux *coutumes nationales*), aux impôts sur les *aliments de luxé*, les *excitants* et les *boissons*.

#### IV. — Impôts sur les emplois de la fortune consacrée à l'agrément et sur les jouissances personnelles.

§ 256. — Dans le premier cas il y a visiblement imposition sur l'usage. Dans le second cas il faut voir également cette imposition, parce que les jouissances en question comportent un usage *spécifique* du revenu (respectivement de la fortune) d'une personne déterminée, usage *en raison même duquel* l'impôt est appliqué et d'après lequel l'impôt est évalué.

A. — L'imposition des *emplois* de la fortune consacrée à l'agrément est habituellement identique à une imposition correspondante de la *possession* relativement à cette fortune.

Les cas principaux sont

1°. — L'imposition de l'*habitation*, que nous avons déjà citée plus haut (§ 255, B, 2°, a, p. 365).

Les impôts sur l'habitation sont de même nature, quant au fond, que les impôts de consommation proprement dits, mais ils prennent une forme différente en raison du mode particulier de satisfaire le besoin que nous envisageons ici. Ils atteignent le *propriétaire* et le *locataire* pour les locaux qu'ils occupent personnellement, et se différencient par principe de l'impôt *foncier* sur les propriétés *bâties*, qui est un impôt payé par le propriétaire sur le *produit* que sa maison lui donne (§ 218, p. 315). Quand ils s'appliquent à des locaux *industriels*, ils sont pour partie des impôts d'acquisition, spécialement des impôts sur l'industrie. La réunion de locaux industriels et de locaux servant à l'habitation privée leur donne souvent un caractère *mixte*.

2°. — Certains impôts, rassemblés généralement sous la désignation d'impôts *somptuaires*, qui cependant ne convient pas absolument à tous, sur des objets particuliers de la fortune *mobile* consacrée à l'agrément, respectivement sur les jouissances qui en découlent, à ces impôts s'appliquent également les considérations présentées dans l'alinéa précédent. Exemple dans l'antiquité : impôts sur les *esclaves* attachés à la *maison* pour services personnels (cf. les impôts modernes sur les domestiques cités sous la lettre B) ; de nos jours : impôts sur les *chiens*, les *chevaux*, les *voitures*, certains objets d'orfèvrerie et d'argenterie, les pianos, les billards, etc...

Il faut y rattacher encore :

B. — L'imposition de *jouissances personnelles* réalisées sans utilisation concomitante de biens matériels ou dans la réalisation desquelles ces biens ne jouent qu'un rôle secondaire.

Le fondement interne de l'imposition est ici dans le fait qu'on *dépense*, ou qu'on se permet un certain *faste extérieur*, ou qu'on se donne une *jouissance*, qu'on s'abandonne à un *attrait*. À côté du point de vue de l'imposition pure se présentent ici des points de

vue relatifs à la politique sociale, à la police des mœurs, à la politique commerciale (quand il s'agit de marchandises étrangères), et les impôts en question peuvent contenir à l'occasion un certain élément de *taxe*, paiement correspondant à l'autorisation spéciale d'exercer une action personnelle qui est réservée dans le droit commun.

Exemple : impôts sur les *domestiques*, sur les *armoiries*, sur l'emploi de *poudre à cheveux* (ces trois exemples se rencontrent en Angleterre), sur les *cartes à jouer*, sur certains *jeux de hasard*, sur les *permis de chasse*, sur les *cercles* (France).

#### V — Énoncé du problème.

§ 257. — Comme le montrera la conclusion de l'examen critique qui va suivre, l'imposition de l'usage et de la consommation, dans son ensemble comme dans le détail, et considérée en elle-même comme en comparaison avec l'imposition de l'acquisition, donne prise à plusieurs objections graves en ce qui concerne beaucoup de ses éléments usuels notés dans le *schéma* qui précède. Elle pèche plus ou moins, et parfois gravement, contre les principes de généralité et d'uniformité, contre les principes d'économie publique et contre les principes d'administration fiscale. Mais elle atteint notoirement le but primordial de toute imposition, la couverture des besoins financiers, sans que sa charge soit aussi sensible que celle des principaux impôts d'acquisition.

Étant donné ce caractère pratiquement indispensable des impôts de consommation, il s'agit d'en *éliminer* les éléments qui donnent lieu aux *objections les plus graves*, puis de *choisir* et d'*organiser* ceux qui restent de manière à *affaiblir* considérablement les *objections* qu'on peut élever contre eux, sinon à les faire tomber complètement, ce qui est pour ainsi dire impossible.

Le problème peut se résumer comme suit : il faut que les impôts sur l'*usage* forment en eux-mêmes un *système rationnel* et se *combinaient* avec les impôts d'*acquisition* (et éventuellement avec les impôts qui portent à titre indépendant sur la *possession*) en un *système rationnel de l'ensemble des impôts*.

Nous devons donc dans la suite procéder à un *examen critique*, tout d'abord de l'*ensemble* des impôts sur l'usage considérés comme *un tout*, puis de certains *éléments* particulièrement *importants* du système. Quant à leur caractère d'impôts *indirects*, au sens de *répercutables* comme au sens de technique administrative, nous n'en parlerons que dans la mesure où cela sera nécessaire à la cohésion des idées. A l'examen des impôts de consommation se reliera une *comparaison* entre l'imposition de l'*usage* et l'imposition de l'*acquisition* qui fournira en même temps l'occasion de compléter cet examen. De cette comparaison résulteront alors des *conclusions positives* et des *desiderata positifs* pour la formation de l'*ensemble du système des impôts* qui seront formulés dans la dernière section du présent chapitre. Avant de passer à la critique, jetons encore un regard sur la pratique actuelle en matière d'impôts sur l'usage.

**VI — Les impôts sur l'usage, respectivement les impôts de consommation (impôts indirects), dans leur organisation concrète à l'époque présente (XIX<sup>e</sup> siècle)**

1<sup>o</sup>. — *Organisation générale.*

§ 258. — Comme on l'a vu par l'exposé précédent (§§ 207-210, p. 299-304), au XIX<sup>e</sup> siècle et chez les peuples civilisés les impôts indirects de consommation sont devenus la partie de l'imposition *d'Etat* la plus importante dans l'ensemble par son produit. Par contre, ils ont presque disparu de l'imposition *communale* dans plusieurs pays, ou ont été tout au moins réduits à un rôle secondaire ; dans d'autres pays ils sont cependant restés un élément important de cette imposition (v. la section II du présent chapitre).

L'organisation et l'extension, si uniformes dans leurs grands traits, des impôts de consommation dans les Etats à constitutions politiques très différentes suffit à prouver une fois de plus, ce que nous avons déjà mis en lumière à plusieurs reprises, combien *évolutifs* et *relatifs* sont le caractère de ces impôts et le *fondement* qu'il faut leur assigner.

Au XIX<sup>e</sup> siècle comme précédemment, et même pour partie d'une

façon encore plus consciente et plus rationnelle, les impôts de consommation sont soumis aux influences souvent entrecroisées de deux principes différents, le principe *financier proprement dit* (fiscal) et le principe d'*économie publique* (principe de politique commerciale), et cela encore à peu près partout, bien qu'il y ait des différences en plus ou en moins, dans la mesure et suivant les époques.

Partout, sauf des différences dans la mesure, mais de plus en plus généralement et uniformément, les *transformations de la technique* font sentir leurs effets dans la circulation et dans l'exploitation productive, les énormes progrès, les continuelles modifications et améliorations de la technique font sentir leurs effets sur l'*ère de la vapeur*.

L'aspect de la consommation, l'extension, déterminée par l'accroissement du bien-être et du besoin de certains aliments et excitants, de la consommation de divers articles tels que denrées coloniales, boissons, tabac, même dans la masse de la population, dans les classes moyennes et jusqu'aux classes tout à fait inférieures, le besoin, d'autre part, d'une plus grande liberté de circulation dans la vie économique et dans la vie personnelle, ces circonstances concordent à déterminer ensemble l'évolution suivante : pour autant que des vues purement financières sont décisives et qu'elles ne se croisent point avec des vues protectionnistes, comme le cas s'est présenté à une époque récente pour les produits agricoles, le centre de gravité des impôts de consommation est placé par principe dans un *nombre relativement petit d'articles principaux* de douane et surtout d'imposition intérieure.

Cela dénonce une tendance à laisser ou à rendre *exempts* d'impôts intérieurs les *aliments principaux proprement dits*, en particulier les *céréales* (farine, pain) et la *vienne*, tout au moins pour autant qu'il s'agit de produits *nationaux*.

Le *centre de gravité* des impôts de consommation se place de plus en plus dans l'imposition des aliments recherchés et des *excitants*, notamment, en conformité avec le développement de la consommation, du *tabac* et de l'*alcool*.

Les droits de douane tant purement financiers que protecteurs

se restreignent de plus en plus aux droits d'*importation*, avec entrée en franchise, dans l'intérêt de l'industrie, des matières premières et ingrédients d'origine étrangère, et même des produits de demi-ouvraison, dans la mesure où cela n'est pas contraire aux intérêts de la production nationale. Les droits de *transit* ont disparu d'une façon presque générale, et assez souvent même entièrement, ainsi que les droits d'*exportation*, sauf quelques cas qui se restreignent eux-mêmes de plus en plus aujourd'hui (droits sur des produits obtenus au moyen de résidus qu'on ne peut pas augmenter à volonté, comme les matériaux de fabrication du papier, droits sur les produits de certains monopoles naturels). Les exceptions les plus importantes à ce dernier point de vue sont présentées par les pays de l'Europe méridionale et les pays tropicaux.

A l'intérieur de chaque pays on peut faire tomber, conformément aux besoins économiques de l'époque moderne, la plupart des anciens contrôles fiscaux et des anciennes entraves de la circulation, et limiter à un nombre relativement petit de contribuables (imposition chez le producteur, monopoles) les contrôles qui subsistent, à la vérité rendus assez souvent beaucoup plus sévères (alcool, sucres, tabac).

Un défaut essentiel commun aux droits de douane et aux impôts intérieurs consiste en ce qu'ils manquent souvent d'*étalon exact de qualité*, défaut encore aujourd'hui très général, et dont la cause reste la même : trop grandes difficultés de *technique fiscale* pour fixer cet étalon en dehors du procédé du monopole.

En contradiction avec le reste de l'évolution du droit en matière économique et de l'économie financière se présente le maintien ou même l'institution à titre nouveau de quelques *régales* ou *monopoles* à fins d'imposition (tabac, parfois sel ; poudre, allumettes ; tendances récentes au monopole de l'alcool), mesures dictées par des considérations purement *financières*.

L'établissement de certains impôts *indirects* de consommation a été facilité — et la réciproque est vraie — par la substitution de la production *industrielle* à la production ménagère (bière, alcool) qui s'accomplit à peu près partout avec le développement sans cesse croissant de la division du travail et de l'emploi de la monnaie dans

les relations économiques. Mais il n'a souvent aussi été rendu possible que par certains progrès dans la technique des impôts.

Pour les impôts intérieurs attachés à l'exploitation productive, il y a tendance visible à *perfectionner les méthodes d'imposition*, soit notamment à établir l'impôt sur le *produit fabriqué*, et non sur la matière première ou demi-ouvrée (sucres, spiritueux ; vin ; bière, à un degré moindre, tabac). Mais tantôt des *difficultés de technique fiscale*, exploitation morcelée, contrôles laborieux, tantôt des considérations relatives à la *concurrence de l'économie publique*, ne permettent pas toujours de parvenir à une méthode meilleure en soi.

Parmi les impôts *directs* sur l'usage et sur les emplois de la fortune consacrée à l'agrément, on rencontre très fréquemment l'impôt sur l'*habitation* à titre d'impôt d'Etat ou d'impôt communal, et assez souvent l'impôt sur les *chiens* au même titre. Certains impôts *somptuaires directs* proprement dits, impôts sur les domestiques, sur les voitures, et quelques autres impôts analogues, se sont parfois maintenus tels qu'ils existaient précédemment (Grande-Bretagne) ou ont été institués pour la première fois, soit momentanément (Amérique du nord), soit à titre durable (France et plusieurs autres pays), sans prendre cependant une importance particulière. Malgré le penchant qu'on a à les adopter par principe et par politique, leurs difficultés de technique fiscale, les objections qu'ils soulèvent et leur faible rapport les font peu apprécier de la pratique.

Certaines *redevances pour licences industrielles* se sont assez souvent maintenues ou développées à nouveau comme annexes aux impôts intérieurs indirects de consommation et comme servant en même temps au contrôle (Grande-Bretagne, France).

Dans l'imposition *communale*, spécialement dans les *villes*, et surtout pour des raisons de politique en matière de circulation, parfois aussi pour des raisons de principe touchant à la politique fiscale — ménager les classes inférieures, — les impôts indirects de consommation *propres* à la commune ont été dans le monde *germanique* assez souvent supprimés, soit entièrement, soit pour une grande partie. On rencontre cependant des formations nouvelles en



relation avec des établissements des communes urbaines (gaz, etc... ; v. plus haut, § 65, p. 79). Par contre, on trouve des *centimes additionnels* aux impôts d'Etat correspondants (bière). Dans le monde *roman*, avant tout en France et en Italie, mais aussi en Autriche, et, dans une faible mesure, encore dans certains pays allemands, existent cependant aussi des *impôts de consommation urbains* à titre *propre* (octrois, accises) sous leurs formes anciennes, seulement un peu modifiées sous l'influence des conditions modernes des voies de communication et de l'exploitation (contrôles à l'entrée des villes).

2°. — *Situation dans les différents pays.*

§ 259 (1).

### Sous-section VI

III, impôts sur l'usage, ou imposition principalement qualifiée d'indirecte ; B, examen critique.

#### Introduction

§ 260. — Un phénomène historique aussi général que l'évolution et l'extension considérable des impôts de consommation chez tous les peuples civilisés et leur résistance à toutes les attaques dont ils sont l'objet doit avoir des raisons internes profondes dans les conditions de la vie de la population, raisons que n'a pas pu écarter et auxquelles n'a souvent presque pas touché une critique purement négative qui met au jour les objections, au reste parfaitement fondées, auxquelles ces impôts donnent prise. En effet, on peut reconnaître le bien fondé de la critique et maintenir pourtant les impôts de consommation, par la raison pratique concluante que c'est eux qui permettent d'atteindre avec le plus de certitude, et

(1) *Paragraphe consacré dans l'édition originale à examiner l'organisation des impôts de consommation dans la Grande-Bretagne, en France, en Belgique, aux Pays-Bas, en Suisse, en Italie, dans l'Autriche Hongrie, en Russie, dans les colonies des Etats européens, dans les pays américains de souche européenne, en Chine, dans l'Empire allemand et dans les principaux Etats qui le composent.*

toujours aussi avec la plus grande facilité relative, le but de toute imposition, la couverture des besoins financiers. Cette position prise par les partisans des impôts de consommation contient, malgré les exagérations qui ont cours, une grande part de vérité, soit effective, soit conforme à l'état de l'opinion publique, à son sentiment et à son appréciation.

L'exposé qui va suivre traitera des points suivants : I, *raisons générales*, relativement exactes, qui *expliquent* et qui *justifient* ces impôts ; II, *raisons spéciales*, mais en général *fausses*, qui tendent au même but (§§ 264 et suiv., p. 381 et s.), III, *inconvenients de principe et inconvenients pratiques* des impôts de consommation (§§ 267 et suiv., p. 386 et suiv.).

I. — Les *raisons générales* qui expliquent et qui justifient les impôts de consommation sont : A, les *difficultés particulières* que présente l'*augmentation* des impôts *directs* sur l'*acquisition* en proportion de besoins financiers croissants ; B, le *facteur psychologique* intervenant en faveur des impôts de consommation et au détriment des impôts d'acquisition ; C, la nécessité assez générale d'*imposer de toute façon certaines parties du revenu national* qui échappent facilement aux impôts d'acquisition, mais qui ne peuvent ni ne doivent rester en dehors de l'imposition, et le fait que les impôts de consommation sont, au point de vue de la *technique fiscale*, *spécifiquement propres* à atteindre ce but ; D, certaines conditions de l'*évolution* de l'économie *publique* et *privée* et de la *technique* qui *facilitent* l'organisation et la réalisation des impôts de consommation, tandis qu'elles rendent parfois plus difficiles précisément l'organisation et la réalisation des impôts d'acquisition ; E, une particularité, incontestablement importante dans la pratique, à l'*avantage* des impôts de consommation : les *paiements effectifs d'impôt* d'un consommateur peuvent être *fractionnés* en nombreux paiements partiels de petites sommes et sont souvent ainsi fractionnés en fait ; en outre, il y a une certaine *liberté* pour le *choix des époques de paiement*.

II. — Les *raisons spéciales*, mais en général *fausses*, qui tendent au même but sont ou bien des *raisons indépendantes, différentes* des raisons générales qui viennent d'être énumérées, ou bien des rai-

sons qui en reviennent à *exagérer la vérité relative* que contiennent ces raisons générales en y ajoutant d'autres motifs faux. Les plus importantes d'entre ces raisons spéciales sont : A, simple appel confiant à la *répercussion des impôts*, dont le fonctionnement, envisagé d'une façon optimiste, écarterait les objections principales adressées aux impôts de consommation ; B, on considère comme un *avantage absolu* le fait que dans les impôts de consommation tantôt le *paiement même de l'impôt*, tantôt du moins la fixation de son *montant* est à la *libre disposition* de l'individu ou dépend de sa volonté propre, suivant sa façon de *régler sa consommation* , C, on porte sans conditions, au point de vue *financier* et au point de vue *politique*, une appréciation favorable au *mode d'imposition indirect* dans les impôts de consommation, parce que le plus souvent il *cache complètement le fait même du paiement d'un impôt*

III. — Pour les *inconvenients de principe* et les *inconvenients pratiques* des impôts de consommation, on peut en acquérir une vue d'ensemble en relevant les *atteintes* que portent ces impôts aux quatre catégories de *principes supérieurs de l'imposition*, principalement aux principes d'*équité*, imposition générale et uniforme.

Le *schéma* qui précède servira de base à l'examen critique qui va suivre.

# I. — Raisons générales qui expliquent et qui justifient les impôts de consommation.

A. — *Il est difficile d'augmenter les impôts d'acquisition.*

§ 261. — Si l'on jette un regard d'ensemble sur l'évolution historique des impôts de consommation, telle que nous l'avons esquissée plus haut dans ses traits fondamentaux (§§ 207 et suiv., p. 299 et s.), il n'est pas difficile de déterminer les circonstances et les conditions qui ont eu ici une influence causale unique ou concomitante. Elles ont un tel poids qu'on est autorisé à en déduire la justification tout au moins relative, et même absolue dans une mesure considérable, des impôts de consommation et de la grande extension qu'ils ont prise à l'époque moderne.

B. — *Facteur psychologique concomitant.*

La pratique a dû compter ici également avec un important facteur *psychologique*, toujours pris en particulière considération, ce qui se comprend facilement, par les grands hommes d'Etat qui avaient besoin de *plus d'argent* pour l'accomplissement des tâches de l'Etat : il faut se rendre compte de l'*humeur* du public à l'égard des impôts d'acquisition, en général directs, et des impôts de consommation, en général indirects. Ce facteur joue en fait un rôle assez important pour qu'on ait le droit d'y voir l'une des raisons qui expliquent le développement des impôts de consommation et qui le justifient tout au moins relativement.

Sans doute la théorie, la science doit ici, — tâche analogue aux tâches qui lui incombent toujours et partout, — d'après le mot d'ordre *ce qu'on voit et ce qu'on ne voit pas* — mais qu'on devrait voir, — mettre en lumière le *nexus* causal des phénomènes et faire apparaître les objections auxquelles les impôts de consommation donnent prise, souvent *précisément* parce que ce facteur psychologique milite en leur faveur. Mais il n'en résulte pas une compensation suffisante aux motifs qui se lient à ce facteur psychologique.

Si l'on ajoute que l'imposition directe de l'acquisition, notamment certains de ses éléments, comme l'impôt sur le revenu, exigent nécessairement une *immixtion* quelque peu importune dans les affaires personnelles et dans les affaires économiques des particuliers et un certain contrôle sur eux, et que le côté coercitif de l'imposition ressort toujours dans ces impôts avec une particulière netteté, on comprendra encore l'aversion qui s'est manifestée contre eux chez tous les peuples et dans tous les temps.

C. — *Les impôts de consommation sont propres à atteindre des parties du revenu national qui autrement resteraient en dehors de l'imposition.*

§ 262. — Avec le développement de l'économie publique et l'évolution qui le détermine, développement de la division du travail, de l'acquisition et de la possession, avec le *processus* de différenciation quantitative et qualitative du revenu national et de la fortune nationale que nous avons fréquemment indiqué, des parties de plus en plus considérables de ce revenu et de cette fortune passent entre les mains de particuliers de manière à ne plus pouvoir être *saisies* que

*difficilement* ou même à *ne plus* pouvoir être saisies par les impôts d'*acquisition* (cf. §§ 204 et suiv., 218 et suiv., p. 294 et s., 315 et s.).

Ici s'offre la voie, qu'aussi bien l'histoire des impôts nous montre régulièrement suivie, de l'imposition de l'*usage*, et en particulier de la *consommation*, sinon à titre de *substitution* complète, du moins à titre de *complément* desirable, et même nécessaire dans une certaine mesure, — et cela dans *deux directions* qui sont particulièrement à considérer ici : 1° pour l'imposition des classes *possédantes* et notamment des classes *aisées*, le revenu qui échappe le plus aisément aux impôts d'acquisition ; 2° pour l'imposition du revenu des classes *non possédantes* et notamment des classes *pauvres*, réduites essentiellement au produit de leur *travail*, pour lesquelles les impôts d'acquisition ne seraient pas suffisants en technique fiscale ou seraient trop lourdement ressentis. Les impôts de consommation, chargeant ces deux classes économiques et sociales par un *bon choix* entre les *objets d'impôt* figurant dans leur *consommation respective* et avec *fixation convenable des taux* à cet effet, ont réellement aidé à combler une lacune dans le système des impôts et à perfectionner ce système. C'est ce qui les justifie *en principe* au point de vue du système des impôts, et cette justification subsiste malgré les perfectionnements ultérieurs des impôts d'acquisition et malgré les défauts irrémédiables des impôts de consommation.

De ce que nous venons de dire découle l'*exacte conception théorique* des impôts de consommation en général, comme aussi les *points de mire* qui doivent diriger leur *organisation positive*. Il faut y voir avant tout un *complément* et une *substitution* aux impôts d'acquisition, dans les deux directions que nous avons indiquées, et les organiser en conséquence. Il s'ensuit de là qu'il ne faut pas les apprécier et les organiser en pratique uniquement pour eux-mêmes, mais en connexité avec le reste de l'imposition. Toute *variation* dans le *développement* et dans l'*organisation* des impôts directs d'*acquisition* implique une *variation correspondante* dans le développement et dans l'organisation des impôts de consommation, et *réciproquement*.

D — En outre, il ne faut pas perdre de vue que les *conditions de l'évolution de l'économie privée et publique* et de la *technique*

sont, précisément à l'époque *moderne*, *favorables* aux impôts de *consommation* et *défavorables* aux impôts d'*acquisition*, au point de vue de la technique fiscale, considérations d'où résulte un quatrième motif d'ordre général pour expliquer et justifier les impôts de consommation.

Les bases des impôts d'acquisition, dans leurs catégories principales (impôts sur le produit et sur le revenu), sont de plus en plus difficiles à établir, entraînent souvent même des frais de plus en plus grands (cadastres fonciers), et fréquemment, malgré tous les efforts, elles ne permettent pas d'observer une uniformité d'imposition acceptable de profession à profession, et de contribuable à contribuable dans la même profession ou catégorie d'acquisition. Ces impôts perdent ainsi les avantages qu'à d'autres points de vue ils ont ordinairement sur les autres (§§ 220 et suiv., p. 319 et suiv.)

Au contraire, dans plusieurs de leurs formes principales, droits de douane à l'importation et impôts intérieurs levés chez le producteur, et encore dans les monopoles, les impôts de consommation s'attachent à un *cercle* de personnes *relativement petit* et à un *petit nombre de lieux de production*, d'autant plus que certaines affaires se concentrent davantage. De là des frais de levée très réduits et une sorte de *division du travail* dans laquelle certains producteurs jouent pour ainsi dire le rôle de collecteurs d'impôts.

A ces avantages s'opposent à la vérité des *inconvéniens spéciaux* au point de vue de la *technique fiscale*. Mais cela ne saurait emporter une décision contre les impôts de consommation.

Une imposition *rationnelle* est rendue plus difficile par la complication croissante des phénomènes de la concurrence dans un développement supérieur de la technique et des relations économiques, par exemple, droits de douane sur un produit étranger quand l'industrie nationale fabrique des produits similaires; conflit d'intérêts financiers et d'intérêts de la production, les premiers n'étant pleinement satisfaits que si les produits nationaux sont frappés d'un impôt égal au droit de douane qui atteint les produits étrangers, conflit d'intérêts entre les villes et les campagnes au sujet des octrois, etc., d'où finalement un certain défaut d'uniformité dans l'imposition.

Mais l'expérience montre cependant que tous ces inconvénients ne sont finalement pas décisifs et doivent toujours être tenus pour moins graves que les difficultés soulevées par le développement économique et technique extensif des impôts d'acquisition à l'époque moderne, spécialement des impôts directs sur l'acquisition professionnelle (§§ 215 et suiv p. 309 et suiv.) L'accroissement considérable de certaines branches de consommation dans tous les cercles de la population, l'usage des boissons, du tabac, des autres denrées coloniales, élève à un tel point le rendement des impôts de consommation qu'on leur passe facilement, et à bon droit, certains des inconvénients préjudiciables à l'intérêt financier que présente leur technique.

E. — *Le paiement des impôts de consommation se résout en petits paiements partiels qu'on peut effectuer à tout moment qu'on préfère.*

§ 263. — 1°. — La grande masse de la population, de par sa situation économique, vit *de la main à la bouche*, on autrement dit *au jour le jour*, ou du moins a rarement l'intelligence et la force de volonté nécessaires pour tirer de son revenu même une petite somme à mettre en réserve en vue d'une époque ultérieure. Il s'ensuit de là que les personnes dont nous entendons parler ici auront plus de difficulté à payer *en une fois* une *somme un peu forte*, surtout à *terme fixe* (et même alors une *petite somme*), qu'une somme identique *fractionnée* en *petits* paiements partiels et sans termes aussi rigoureusement fixés que pour les impôts directs. A ce point de vue les impôts indirects présentent d'incontestables avantages pratiques pour ce qui concerne les personnes en question.

Les impôts directs, notamment l'impôt par classes établi en Prusse sur le revenu, se heurtent ainsi à des difficultés qui diminuent leur rendement (modération nécessaire des taux, faculté de paiement partiel et autres mesures qui compliquent les contrôles).

Ces difficultés disparaissent en grande partie avec l'organisation d'impôts sur les articles de grosse consommation. On évite ainsi de nombreuses vexations, et on atteint le but financier plus complètement, et plus commodément pour l'administration comme pour les contribuables. En effet, la capacité contributive *réelle* des *petites*

*gens*, et même des couches supérieures de la population, en remontant jusqu'à la bourgeoisie, est certainement plus grande quand le paiement de l'impôt se résout en petites sommes, et la charge fiscale est moins vivement ressentie en fait.

2°. — Les partisans des impôts de consommation ont le droit de soutenir leur cause par cet argument. Mais il ne faut pas, d'autre part, perdre de vue le caractère *limité* de sa *valeur* et de sa *force probante*

a. — D'abord l'argument ne porte, au point de vue strict, que dans le cas d'*achat au comptant*. Une forte imposition aurait précisément pour conséquence de rendre encore plus fréquent l'achat à crédit

b. — Ensuite le fait qu'un impôt, en raison de son mode de levée, est *insensible* ou *moins lourd* ne suffit pas à lui donner une *uniformité* dont il peut *manquer gravement*. C'est précisément en raison des propriétés que nous venons d'indiquer que les impôts de consommation menacent de prendre une extension particulièrement considérable, déjà en grande partie réalisée très généralement, et que la répartition de l'ensemble de la charge des impôts est devenue encore moins uniforme qu'auparavant.

Telles sont les raisons générales qui expliquent et qui justifient la grande extension des impôts de consommation dans le système des impôts d'Etat et la prépondérance qu'ils y ont le plus souvent prise. Chaque raison prise à part n'a sûrement le plus souvent qu'une portée *relative*, mais l'ensemble de toutes ces raisons a un poids considérable dans la pratique, et il ne faut pas non plus les prendre en théorie autant à la légère que ne l'ont souvent fait certains adversaires doctrinaires et trop *simplistes* de ce mode d'imposition.

Certaines autres raisons, de nature spéciale, avancées par les partisans des impôts de consommation, ne peuvent au contraire pas même prétendre à cette valeur simplement relative, ou ne peuvent y prétendre qu'à un degré encore moindre, il faut même les considérer comme *fausses* pour l'essentiel.



## II. — Raisons spéciales, mais en général fausses, en faveur des impôts de consommation

§ 264. — Il est facile de montrer que ces raisons, abstraction faite du grain de vérité qu'elles renferment incontestablement et auquel nous avons déjà rendu justice dans les développements qui précèdent, sont plutôt des raisons *contre* que des raisons *pour* les impôts de consommation.

### A. — *Phénomènes de répercussion.*

La plus faible peut-être et par cela même la plus dangereuse des raisons que nous examinons ici consiste à invoquer la *répercussion*, qui suffirait à *tout arranger*. Il nous suffira ici de nous référer à l'exposé de la théorie de la répercussion que nous avons donné précédemment (§§ 138 et suiv., v. 188 et suiv.) Au cas où l'impôt (ou le droit de douane) est répercuté sur le prix comme au cas toujours possible où cet effet ne se produit pas ou ne se produit pas complètement, de graves objections restent à la charge des impôts de consommation, — dans le second cas, d'autres objections que dans le premier, mais également dignes d'attention. C'a été certainement une faute de la théorie ancienne et de beaucoup d'adversaires des impôts de consommation que de négliger la possibilité de ce second cas. Mais, d'autre part, quand il devrait se présenter, il y aurait alors faute et optimisme déplacé de la part des partisans de ces impôts à méconnaître la persistance d'autres objections non moins importantes.

1°. — Ce qu'on peut dire de plus favorable dans le premier cas, soit quand c'est le consommateur qui est directement atteint par l'impôt, au moins par élévation du prix, c'est qu'une certaine uniformité *peut* s'établir dans l'imposition, si les circonstances sont particulièrement favorables, *après un long processus de Weiterwirkung* et par l'effet de ce processus allant du consommateur à des tiers La répercussion a-t-elle *finale*ment lieu en réalité? si oui, dans quelle mesure? questions qui restent entièrement ouvertes. Mais dans l'*intervalle* peuvent se manifester les rigueurs les plus

graves. Dans certaines conditions économiques, techniques, sociales et juridiques, il faut en général considérer l'attente d'un effet *compensatoire favorable* de la *Weiterwälzung* comme une *illusion optimiste* (§§ 143, 147-149, 151-153, 155, p. 191-215). Dans le cas le plus important en théorie et en pratique, l'imposition des classes inférieures, ou *petites gens*, au moyen d'impôts élevés sur leurs objets de consommation nécessaire ou usuelle, la répercussion laisse souvent tout en souffrance ou ne s'accomplit qu'en infligeant aux personnes que nous envisageons ici une charge des plus fâcheuses (§ 272). Un optimisme superficiel peut seul se faire des illusions sur ce point, un manque d'égards par légèreté d'esprit peut seul passer condamnation la-dessus. Si l'on ne peut pas se passer des impôts en question, il faut au moins reconnaître ouvertement, honnêtement et courageusement qu'il y a *illusion* manifeste à s'en remettre aux conséquences favorables de la répercussion. Il en résultera au moins un bien, c'est qu'on ne se reposera pas sur elles, qu'on songera à *réformer* l'imposition, à *remplacer* les impôts de consommation qui donnent prise aux *objections* les plus graves et, surtout si cela n'est pas possible dans une mesure suffisante, à incorporer au système des impôts des *impôts de compensation* qui fassent tout au moins *participer* à l'ensemble des charges fiscales, dans une juste *proportion*, les classes sociales et les personnes que les impôts de consommation *ménagent* d'une façon *disproportionnée*.

2°. — Mais il est un point sur lequel les adversaires absolus des impôts sur les objets de grosse consommation vont certainement trop loin et commettent, à proprement parler, la même faute que leurs partisans absolus, c'est-à-dire admettent la répercussion pleine et entière dans toutes les hypothèses, sans conditions et dans une mesure trop étendue. Nous faisons allusion ici au second des deux cas que nous avons envisagés : la répercussion ne se produit pas du tout ou ne se produit pas complètement.

Cet état de choses, considéré à un autre point de vue, constitue même sous certaines conditions une justification relative des impôts de consommation, puisque ces impôts pourraient alors, à la manière des impôts de circulation, être considérés pour partie

comme une *modalité* des impôts sur l'*industrie* et sur le *revenu* des négociants et des fabricants, soit sur le revenu des classes sociales et des personnes dont les bénéfices et les revenus échapperaient avec une facilité particulière à l'imposition directe de l'acquisition. Les partisans des impôts de consommation font assez souvent valoir cet argument, et à bon droit en principe, tout en se livrant d'habitude à de fortes exagérations, car l'opinion qu'ils défendent leur fait perdre de vue deux ordres de considérations :

a. — Ils se mettent ainsi en contradiction avec leur conception optimiste de la répercussion (*Rückwälzung* et *Weiterwälzung*) des impôts de consommation de la part du consommateur.

b. — Second défaut de leur démonstration : le *manque d'uniformité* de la répercussion (*Rückwälzung* et *Weiterwälzung*) de l'impôt *avancé* tout d'abord par le producteur, le fabricant, le négociant, etc., est précisément un nouvel argument en faveur d'une grande circonspection à observer dans la justification des impôts de consommation par renvoi aux *effets compensateurs* de la *répercussion*. En effet, *plus* la répercussion s'accomplit, *moins* la répartition des impôts devient *uniforme*.

Nous sommes donc fondé à soutenir qu'en se *fiant* à la *répercussion* de toute manière, pour l'un et l'autre des deux cas qu'il faut bien certainement distinguer, on ne produit qu'un *faible argument* en faveur des impôts de consommation portant sur le consommateur lui-même et sur les autres personnes qui participent à la confection et au débit des marchandises assujetties à l'impôt.

B. — *Chaque individu règle lui-même son imposition en réglant sa consommation assujettie aux impôts sur l'usage.*

§ 265 — En invoquant cette considération, on ne justifie pas mieux les impôts sur la consommation et sur l'usage en général. En effet, en premier lieu l'individu n'a un semblable pouvoir qu'en *apparence* dans beaucoup de cas pratiquement importants, en second lieu, ce pouvoir est en *opposition* directe avec la *véritable nature* de l'imposition.

1°. — Quels que soient les objets d'impôt qu'on choisit, il est toujours douteux que le contribuable puisse régler lui-même son imposition à volonté.

Cela est impossible quand il s'agit d'impôts atteignant des *choses nécessaires à l'existence*, et tout au moins très difficile quand il s'agit d'impôts atteignant des consommations que les mœurs rendent usuelles.

2°. — Deuxième objection, *plus grave* et intéressant davantage les *principes*, contre cette manière de justifier les impôts sur l'usage : il ne faudrait justement *pas* laisser à l'individu une *aussi grande liberté* de se soustraire à ses obligations de contribuable, ou de fixer la mesure dans laquelle il les remplit, par un acte aussi étranger à ces obligations individuelles que la limitation de la consommation.

3°. — Un autre motif de nature analogue, à savoir qu'une imposition rationnelle de la consommation, considérée comme moyen de couvrir les besoins financiers *généraux*, peut faire *régler au mieux la consommation* dans le *véritable intérêt propre* de la population qui s'y livre, soulève de graves objections au point de vue des principes et au point de vue pratique. On argumente ici en partant de considérations connexes relatives au rôle de l'Etat en matière de *santé publique*, de *mœurs*, de *lux*e et de *prospérité publique*, et on invoque les statistiques à l'appui de cette argumentation (1).

On peut concéder à ces considérations le droit d'entrer *dans une certaine mesure* en ligne de compte, particulièrement pour ce qui concerne les impôts sur l'*alcool* et sur le *tabac*. Mais on peut se convaincre facilement qu'on aboutit ici à des conséquences fâcheuses en attribuant à ces considérations un poids suffisant pour en faire la justification d'impôts *élevés* sur des objets de consommation quelconques et pour vouloir employer le produit de ces impôts à couvrir les besoins financiers *généraux*.

Quant à régler la consommation dans l'intérêt de la *santé publique* et des *mœurs*, ce qui n'est légitime que dans une certaine mesure, il ne peut en être question ici qu'en présence d'*excès* de consommation réellement nuisibles au bien-être physique et psychique, si même on doit négliger toutes les objections de prin-

(1) V. p. 645 de l'édition originale.

cipe que soulèvent les immixtions de ce genre. Et encore faudrait-il ici, pour atteindre à quelque exactitude et à quelque succès, un *contrôle tout à fait individuel* sur chaque buveur ou fumeur en particulier. Ce contrôle ne se réalise naturellement en aucune façon au moyen des impôts de consommation à taux élevés sur l'alcool et sur le tabac.

Les considérations relatives au rôle de l'Etat en matière de *luxes* et de *prospérité publique* soulèvent dès l'abord de graves objections de principe, au moins pour la société actuelle et pour le régime juridique sous l'empire duquel elle vit.

4°. — La question de savoir si la consommation peut être réglée au moyen d'impôts appropriés se présente autrement et d'une façon plus favorable quand le produit de ces impôts est spécialement employé dans l'intérêt des *classes inférieures* et qu'en réglant la consommation on en revient ainsi à une certaine *obligation à l'épargne* dans l'emploi du revenu. Je serais disposé à considérer ce procédé comme légitime en général (1).

C. — *Les impôts (indirects) de consommation permettent de dissimuler le fait du paiement d'un impôt.*

§ 266. — L'avantage *psychologique* qui en résulte a déjà été concédé plus haut. Mais à cet avantage sont liés de graves *inconvenients* pour les *imposés* et pour l'Etat.

1°. — Les contribuables méconnaissent facilement, précisément pour cette raison, la connexité nécessaire entre imposition et prestation publique, entre paiement d'impôt et obligation à l'impôt. Leur consommation propre et leurs dépenses n'apparaissent pas à leurs yeux sous un vrai jour.

2°. — Du côté de la *collectivité tout entière*, du côté de l'Etat lui-même, apparaissent de non moindres objections. Si l'on concède qu'il est plus facile de couvrir de grands besoins financiers par des impôts de consommation, parce qu'ils sont moins impopulaires que les *tailles* (*Schatzungen*), et si les hommes d'Etat peuvent faire valoir des *raisons politiques* en faveur de ce procédé, il y a néanmoins des *raisons politiques* et des *raisons financières* en

(1) V. Dans l'édition originale le § 251, p. 607.

sens contraire. Il est presque inévitable qu'avec ce procédé ou prenne *moins au sérieux*, dans les milieux politiques et parlementaires, le *contrôle de la gestion financière de l'Etat* et l'examen de la *nécessité* et de l'*opportunité* d'une *dépense publique* donnée.

Plus les impôts sont nettement sentis *comme impôts* par les particuliers et par l'ensemble de la population, plus on apportera de circonspection à les étendre et de soin à examiner les nécessités financières. Sans doute il se peut que les intérêts s'entrecroisent ici et qu'un développement nécessaire et désirable des *interventions publiques* soit entravé par une évaluation trop parcimonieuse des nécessités financières et par une trop grande aversion contre l'augmentation des impôts. Mais il ne faut pas non plus perdre de vue l'écueil qui se présente de l'autre côté : danger de *nuire aux légitimes intérêts de la liberté de la population* et danger d'*augmentation arbitraire des dépenses publiques*, d'où danger de conférer à l'*Etat* une *toute-puissance* abusive.

Ces considérations nous conduisent d'elles-mêmes aux développements qui vont suivre.

### III. — Inconvénients de principe et inconvénients pratiques des impôts sur l'usage

§ 267. — Dans les paragraphes précédents nous avons déjà eu plus d'une fois l'occasion de toucher à ces inconvénients. Ils se présentent, comme nous l'avons fait observer, avec le caractère d'*atteintes* aux quatre catégories de *principes supérieurs de l'imposition*. Les impôts sur l'usage considérés dans leur ensemble offrent à ce point de vue de grands inconvénients, il est rare qu'on n'en rencontre aucun dans un impôt particulier de cette famille ou dans un mode d'organisation et de levée; la différence consiste surtout en ce qu'ils se présentent dans une mesure variable.

A. — *Atteintes aux principes de politique financière, suffisance et élasticité*

Nous avons déjà apprécié brièvement plus haut les catégories principales de l'imposition dans leurs rapports avec ces principes (§ 129, p. 172).

Les impôts sur l'usage présentent certains avantages incontables, comme de permettre plus facilement de couvrir des besoins financiers considérables. Mais ce sont, d'autre part, les impôts *directs*, moins élastiques, mais d'une rentrée plus sûre, quand leurs taux ne sont pas trop élevés, et d'un produit total moins sujet à fluctuations, et parmi eux surtout les impôts sur le *produit*, qui, à côté des impôts de consommation, beaucoup plus sujets à fluctuations, représentent la solide *colonne vertébrale des finances*. C'est précisément à cause du lien étroit qui rattache les impôts de consommation à certaines *merchandises* que leur produit dépend pour une partie essentielle des conditions de la *production* et de la *consommation*, des *circonstances fortuites* qui influent sur ces marchandises, de la marche générale de la vie économique, de la *régularité* du fonctionnement de tout l'appareil de *levée* et de *contrôle*.

Par une certaine *diversité* dans l'imposition, par un bon *choix* des objets *particuliers* d'impôt et par des *modos d'imposition* convenables (par exemple le *monopole*), on peut bien diminuer ces inconvénients, mais non les supprimer.

Les conclusions pour les visées d'un système d'impôts bien compris ressortent d'elles-mêmes. Il suffira de noter ici quelle faute on commettrait en voulant fonder l'imposition d'Etat exclusivement ou presque exclusivement sur des impôts de consommation.

B. — *Attendues aux principes d'économie publique en matière d'impôts.*

§ 268. — D'après ces principes, il faut que l'impôt : 1° soit approprié à une *source bien choisie* ; 2° tienne un compte convenable des conditions de la *répercussion*.

1°. — A ce premier point de vue les impôts de consommation pris dans leur ensemble ou considérés en particulier, y compris les impôts usuels sur les emplois de la fortune consacrée à l'agrément, etc..., pourraient ne donner prise à aucune objection d'ordre général.

Ils fonctionneront le plus souvent comme impôts réels sur le revenu. Mais ils chargent les particuliers avec *trop peu d'uniformité*, ce qui est contraire non seulement aux principes d'équité, mais encore aux intérêts de l'économie publique (cf. §§ 269 et suiv.).

2°. — On ne tient pas en général un compte suffisant des conditions de la *répercussion* dans les impôts de consommation, et en particulier dans certains de ces impôts les plus importants. De là résulte un nouveau et considérable *défaut d'uniformité* dans la charge des contribuables, défaut également fâcheux au point de vue de l'économie publique (cf §§ 141, 272 p. 189, 393).

3°. — Au nombre des inconvénients des impôts de consommation au point de vue de l'économie publique, inconvénients qu'ils présentent tous ensemble dans une certaine mesure et que chacun d'eux en particulier présente plus ou moins, il faut encore ranger ceux qui relèvent du point de vue de l'*administration fiscale* et dont il sera question plus loin (§ 276), et d'autres encore de nature analogue.

C. — *Atteintes aux principes d'équitable répartition des impôts, généralité et uniformité de l'imposition*

§ 269. — Ces atteintes sont certainement les plus graves de toutes, et cela, avec des différences de nature et de degré, dans les deux cas que nous avons distingués plus haut : ou bien le prix est augmenté de tout ou partie du montant de l'impôt, ou bien la charge de l'impôt retombe pour le tout ou pour partie sur d'autres personnes que les consommateurs.

Ces *atteintes à l'équité* portent à songer avant tout à *supprimer* au moins certains impôts de consommation ou à y *substituer* d'autres impôts ; dans le cas où leur maintien est inévitable, il faudra exiger une *compensation* de leurs effets contraires à l'équité (et le plus souvent en même temps aussi préjudiciables à l'économie publique) au moyen d'*autres* impôts sur l'usage et même d'impôts *directs d'acquisition* : il y a là incontestablement un *problème des plus difficiles*. Mais c'est seulement quand il est résolu d'une façon à peu près satisfaisante qu'un système d'impôts comprenant beaucoup d'impôts de consommation, et des impôts lourds, peut donner lieu à une répartition *quelque peu générale et uniforme* de la charge totale de l'imposition.

Ce n'est pas *uniquement* d'un système d'impôts *social-politique* qu'on est en droit d'exiger une semblable compensation : ce *desideratum* s'applique également à un système d'impôts *purement*



*financier*. Dans ce dernier cas, le principe d'une imposition *au moins approximativement proportionnelle du revenu* (peu important la source et l'élévation du revenu) est facilement *violé*, et l'est le plus souvent plus ou moins en fait, par la répercussion de l'impôt que les impôts de consommation produisent par eux-mêmes, au *détriment* des personnes qui ont un *petit revenu* ou dont le revenu provient du *travail*. Il faut que l'organisation du système des impôts répare ce mal au moins autant que possible.

Les objections principales sont les suivantes :

1°. — Le principe de la *généralité* de l'imposition est violé, parce que certains objets *particuliers* de consommation et certains emplois du revenu ou de la fortune que tout le monde *ne peut pas* se permettre tombent sous le coup de l'impôt.

2°. — Le principe d'*uniformité* est violé, parce que :

a. — Les objets, etc., *imposés* ne sont *pas* employés par les consommateurs dans une *même quantité et qualité*, ni pour un *montant également proportionnel au revenu*.

b. — Les impôts de consommation, dans l'*étendue totale* qu'ils atteignent vis-à-vis des imposés, se règlent directement sur l'*importance de la consommation*, et *non* sur l'importance du *revenu* ; or l'importance de la consommation dépend plus ou moins du *nombre des personnes* qui vivent du revenu d'un imposé déterminé.

c. — Le principe de l'uniformité de l'imposition est également violé à l'égard des *personnes* et des *économies* qui doivent tout d'abord avancer l'impôt en qualité de *producteurs* (fabricants, négociants) à cause des *défauts inévitables de la technique fiscale compliquée* qui caractérise la plupart des impôts de consommation et à cause de l'incertitude d'une répercussion exacte, puis encore à l'égard d'*autres personnes* qui participent en qualité d'intermédiaires, de transporteurs, etc., au transport et au débit des articles imposés, sur lesquelles l'impôt peut se répercuter pour tout ou pour partie sans qu'elles puissent se garantir dans une mesure suffisante par *Weiterwälzung* et par *Rückwälzung*.

Ces objections atteignent *en principe toute* l'imposition sur l'usage, y compris les impôts sur les emplois de la fortune con-

sacrée à l'agrément, les impôts somptuaires, etc. Mais elles ont un poids *différent* dans le *degré* suivant les différents impôts particuliers de cette catégorie et suivant leurs différentes modalités : monopoles, imposition chez le producteur privé, considération de la qualité ou de la valeur pour les tarifs de douane et d'impôts intérieurs de consommation, etc.

1°. — Violation du principe de *généralité*.

§ 270. — Le fait même de cette violation n'a pas besoin de plus ample démonstration en présence de l'aspect notoire de la consommation et de l'imposition sur l'usage qui l'atteint. On s'efforce d'imposer des consommations *aussi générales que possible*, et on adjoint encore à la première série d'impôts ainsi constituée certains impôts sur des emplois du revenu et de la fortune, impôts *somptuaires* et autres analogues, pour tenir compte des *lacunes* que présente la généralité de la consommation des articles courants. En d'autres termes, on construit un *système* d'impôts sur l'usage, — *tout à fait à bon droit en principe*, mais *jamais avec plein succès dans la pratique*, car le vice interne est dans le *point de départ*, dans l'imposition de certaines marchandises *particulières* et de certains emplois *particuliers* du revenu et de la fortune.

Le procédé qui réussit le moins est l'expédient des *impôts somptuaires* directs, car ils ne peuvent, surtout pour des raisons de technique fiscale, attendre que des emplois de revenu et de fortune ou des jouissances d'un caractère *tout à fait particulier*, où il ne peut être qu'encore moins question d'une consommation *générale*, même à l'intérieur d'une classe peu nombreuse de la société.

2°. — Violation du principe d'*uniformité* par suite de l'*inégalité même de la consommation des objets imposés*.

§ 271. — Ici encore le fait est notoire. Suivant le caractère nécessaire de la consommation d'après les conditions de la *nature* (besoin de nourriture, qualité des aliments) et des *mœurs*, et avant tout suivant l'*importance du revenu*, la consommation des objets imposés *diffère extraordinairement* en *quantité* et en *qualité*, et pareillement le montant de l'impôt diffère en conséquence, avec les *individus* et les *familles*, et notamment avec les différentes *classes*

*économiques et sociales* de la population. A cela encore on ne peut qu'insuffisamment remédier par le moyen précédemment indiqué, extension systématique des impôts de consommation, ou par une différence dans les taux suivant les différents objets ou les différentes qualités d'un même objet, quand bien même ce procédé, parfaitement juste en soi, pourrait être employé sur une plus grande échelle que cela n'est possible en fait dans les conditions que présente la technique des impôts.

Parmi les différents inconvénients qui s'attachent ainsi plus ou moins aux impôts de consommation, les deux plus importants sont certainement la *surcharge au moins relative* qui pèse, sinon toujours aussi lourdement qu'on l'a souvent prétendu, du fait des principaux impôts de consommation, sur les *classes inférieures*, en particulier sur celles qui ne possèdent point ou presque point de moyens matériels de production à titre propre, et ne vivent généralement que d'un *petit revenu* provenant de leur travail, et l'*avantage direct* que les *classes supérieures* retirent encore du fait que les impôts de consommation, spécialement dans leurs taux (§ 273), ne tiennent pas compte de la *qualité* des objets imposés, ou n'en tiennent qu'un compte insuffisant. Il faut reconnaître ces inconvénients d'autant plus nettement et les envisager d'autant plus franchement que c'est seulement ainsi qu'on peut exactement reconnaître et suivre la voie qui permet de les combattre et de les restreindre, sinon de les éliminer complètement, ce qui est impossible.

a. — Les impôts de consommation les plus importants, les seuls qui donnent en général un produit financier abondant et qu'on préfère pour ce motif, — abstraction faite des droits de douane protecteurs qui récemment s'étendent de nouveau dans une mesure importante sur les produits agricoles, céréales, bétail, produits du bétail, — atteignent, dans les conditions que présente de nos jours la consommation des peuples civilisés, des *denrées indispensables* comme le *sel* et le *pain*, ou des articles de *consommation étendue et populaire* comme les *boissons*, *bière*, *alcool*, *vin*, le *tabac*, les *denrées coloniales*, en particulier le *sucré*, puis le *café* ou le *thé* (cf. plus haut, § 258, p. 369 et suiv. ; spécialement, pour l'alcool et le tabac, § 265, 3<sup>e</sup>, p. 384).

En raison de la généralité de ces consommations, généralité tout au moins relative, bien que toujours tout à fait approximative, ces impôts fonctionnent à la façon d'une sorte d'impôt général sur le revenu, et spécialement comme un impôt sur le revenu à titre général comprenant notamment le produit du travail des *petites gens*. On s'est autorisé de ce mode de fonctionnement pour les justifier et même pour les réclamer en se plaçant au point de vue de l'imposition de l'ensemble du revenu national et au point de vue de la généralité et de l'uniformité de l'imposition, et on les a aussi souvent préférés aux impôts directs d'acquisition en se plaçant au point de vue de la *technique des impôts*. Nous ne saurions combattre ici cette manière de voir, ayant précédemment reconnu à plusieurs reprises son exactitude relative.

Mais précisément les impôts de consommation tels que ceux que nous venons d'énumérer portent facilement atteinte au principe d'uniformité, et cela souvent même dans une mesure considérable; ils chargent parfois même, suivant une *progression renversée*, les petits revenus plus que les gros, et le revenu provenant du travail plus lourdement que le revenu provenant de la possession, sans qu'on puisse compter *en aucune façon* sur une *compensation suffisante* par répercussion (*Weiterwälzung* ou *Rückwälzung*) de la part des classes ou des personnes atteintes.

Voici les raisons qu'on peut donner pour expliquer ce fait.

Plus le revenu est petit, plus est grande proportionnellement la quotité de revenu qu'il faut employer à satisfaire les besoins indispensables de l'existence, notamment l'alimentation (§ 187, p. 266). Un impôt sur les consommations nécessaires à cet effet, surtout un impôt qui, comme c'est l'habitude, a le même taux pour toutes les qualités ou sortes d'une même denrée, frappe facilement par là-même le *petit revenu relativement plus fort* que le gros, c'est-à-dire suivant une *progression renversée* : il *s'élève proportionnellement* quand le revenu *s'abaisse*.

Un impôt ainsi organisé portera donc ordinairement une *très grave atteinte* à l'*uniformité même simplement proportionnelle* de l'imposition du revenu.

Les conséquences fâcheuses de ces effets des impôts de consom-

mation sont manifestes dans des cas nombreux, et elles réclament une *compensation*, même pour les impôts sur l'alcool, quelque justifiés qu'ils puissent sembler d'autre part pour les classes inférieures, et à plus forte raison pour les impôts atteignant les autres articles que nous avons énumérés. Une autre conséquence fâcheuse de cette surimposition relative des classes inférieures est que le *revenu public* et la *fortune publique* sont ainsi inévitablement *répartis* d'une façon encore *plus défavorable* à ces *classes sociales* qu'ils ne le seraient avec une imposition *strictement proportionnelle* du revenu.

Si l'on ajoute que le petit revenu surimposé est le plus souvent en même temps un revenu provenant du *travail*, comportant *ceteris paribus* une moindre quotité de *revenu libre* et une moindre capacité contributive qu'un revenu égal provenant de *rentes*, la violation du principe d'uniformité ressort encore plus nettement.

§ 272. — Or ces effets des impôts de consommation, quoi qu'en puisse penser un optimisme superficiel, ne sont ni *certainement* ni *suffisamment* compensés par la *répercussion* (*Ueberwälzung*, respectivement *Weiterwälzung* ou *Rückwälzung*), souvent ils ne le sont *en aucune façon* ou ne le sont qu'au prix d'autres *inconvéniens* encore *plus graves*.

Les défenseurs de ces impôts, quand toutefois ils tiennent compte d'objections du genre de celles qui découlent de la violation du principe d'uniformité, prétendent qu'il ne saurait être question d'une surimposition des travailleurs, parce que l'impôt amènerait dans les cas de cette nature à une *élévation des salaires*, ou en d'autres termes à une répercussion (*Weiterwälzung*) de l'impôt sur l'employeur, et éventuellement jusque sur l'acheteur des produits fabriqués par les travailleurs surimposés, au moyen d'une hausse dans le prix de ces produits. Ce seraient ainsi finalement les *bénéfices* des entrepreneurs ou les *revenus* des consommateurs de ces produits qui *supporteraient réellement* la charge, et non les revenus des travailleurs, dans les recettes et dans les dépenses desquelles l'impôt ne figurerait qu'à titre de *passage*.

Cette doctrine méconnaît les *extraordinaires difficultés* pro-

*tiques* qu'il faudrait surmonter *en tout état de cause* pour réaliser un semblable *processus*, notamment les difficultés qu'engendrent par elles-mêmes la situation économique et la position sociale du travailleur, et l'impossibilité de séparer sa personne de la *mar-chandise* travail qu'il apporte sur le marché. Elle ne tient, en outre, aucune espèce de compte de la *situation transitoire* qui durerait jusqu'au moment où, si les circonstances étaient favo-rables, la répercussion pourrait se réaliser. Enfin — considération décisive — elle *ne tient pas compte des facteurs* d'où dépend, sui-vant une théorie fermement établie par la science et confirmée par l'expérience générale, la *fixation du salaire*, surtout sur la base du régime juridique actuel en matière économique (circulation et acquisition), caractérisé par les principes de la propriété indivi-duelle, de la liberté des conventions et de la libre concurrence. Il résulte de cette théorie du salaire, comme nous l'avons déjà dit plus haut (p. 193, 194) et comme il faut le démontrer brièvement à cette place, qu'« *ou bien* la répercussion ne se produit *pas*, malgré toutes les circonstances de circulation qui y poussent, *ou bien* elle ne se produit qu'accompagnée de phénomènes *pures* que le mal d'une *imposition inégale* lui-même... »

*Toutes choses égales d'ailleurs*, hypothèse dont il faut partir ici, mais dont on a aussi le droit de partir, puisqu'en fait les impôts de consommation n'apportent *par eux-mêmes* aucun changement direct aux conditions d'établissement du salaire, et que les autres changements qui pourraient survenir dans ces conditions produi-raient avant comme après les mêmes effets (les choses peuvent se présenter un peu autrement pour des droits de douane protecteurs rationnels), — la répercussion (*Westerwälzung*) de l'impôt sous forme d'élévation du salaire ne peut s'effectuer que par *diminution de l'offre du travail* demandant à s'employer. Cette diminu-tion peut s'opérer de quatre façons différentes : une *partie* du travail se tient *volontairement en dehors du marché*, *émigration* de travailleurs, *mortalité croissante* dans les classes laborieuses ; *faible accroissement de la population*, respectivement *basse nata-lité*.

α. — L'emploi de ce premier procédé suppose assez d'intelli-

gence et d'esprit de corps pour pouvoir en user, et des moyens d'existence pour la période d'interruption du travail, donc avant tout une *organisation appropriée* des travailleurs en *syndicats* et autres associations analogues et la *reconnaissance* légale du droit de *coalition* et du droit d'*association* nécessaires à cet effet.

Dans la question de la répercussion (*Weiterwälzung*) des impôts par élévation du salaire, ce procédé n'a guère qu'une importance *tout à fait secondaire*, et *pratiquement* il n'en a même le plus souvent *aucune*.

β. — Un *faible accroissement de la population* (*basse natalité*) peut être conforme à l'intérêt des classes inférieures pour d'autres raisons, et il ne serait pas à rejeter sans conditions comme moyen d'atteindre le but en question. Mais ce moyen ne peut opérer, même dans des circonstances favorables, que *très lentement*, en *pratique*, pour cette raison même et pour d'autres encore, il n'opérera, le plus souvent, qu'autant vaut dire *pas du tout*. En outre, il paraît ici encore impossible d'attribuer de semblables visées aux classes inférieures seules et *spécialement* à titre de *conséquence* des effets de l'*imposition*.

γ et δ. — L'accroissement de l'*émigration* et l'accroissement de la *mortalité* sont, cela va de soi, des moyens *pires, plus tragiques* pour les travailleurs que la surimposition elle-même, et sont par conséquent des procédés de réalisation de la répercussion qu'il faut repousser par principe, dans l'intérêt des travailleurs, et le plus souvent aussi dans l'intérêt de la population tout entière. Mais il est clair qu'ils ne pourraient eux aussi qu'*exceptionnellement*, au cas où ils prendraient une extension considérable, rendre possible une répercussion (*Ueberwälzung* ou *Weiterwälzung*) importante.

On arrive ainsi au *résultat* suivant : l'*impôt* reste très facilement à la charge des *petites gens*, des travailleurs.

§ 273. — *b.* — Des développements qui précèdent il résulte déjà que les impôts de consommation usuels comportent facilement un *avantage indirect* en faveur des classes supérieures, aisées, possédantes : elles sont très souvent *relativement moins* atteintes par ces impôts que les classes inférieures. Mais à cela s'ajoute encore un *avantage direct*, parce que dans la fixation des taux on ne tient

habituellement *pas* compte ou on ne tient que *peu* compte de la *qualité* (sorte) ou de la *valeur* d'un objet d'impôt déterminé ; il n'y a généralement *pas d'étalon fiscal de qualité*.

Cela constitue une *nouvelle* violation du principe de l'uniformité de l'imposition.

3°. — Violation du principe d'*uniformité* par suite de l'*inégalité* du *nombre des personnes* qui vivent sur un *revenu* déterminé.

§ 274. — Ici encore les impôts de consommation ont des effets contraires à l'équité, si on les compare aux effets des impôts directs d'acquisition, par exemple des impôts nominaux sur le revenu. Il est tout d'abord clair que *ceteris paribus* la somme d'impôts de consommation d'un ménage déterminé se règle sur le *nombre plus ou moins grand* des *personnes* qui en font partie (il faut combiner avec cet élément numérique des coefficients variables suivant l'âge et le sexe de ces personnes), que par conséquent elle est *plus forte* pour un ménage de *famille* que pour le ménage d'*une seule personne*, pour une famille *nombreuse* que pour une famille *peu nombreuse*. Le nombre des domestiques, quand il y en a, se règle également dans une certaine mesure sur l'étendue de la famille. Les impôts de consommation entraînent par conséquent une *surcharge* relative pour la *vie en famille*, surcharge qui *augmente* avec l'*accroissement* de la famille. Cela constitue une nouvelle violation du principe d'uniformité.

4°. — § 275. — Non moindres sont enfin les *violations* du principe d'*uniformité* à l'égard des *producteurs*, etc., qui doivent faire l'*avance* de plusieurs catégories principales d'impôts de consommation, et à l'égard d'*autres personnes* (intermédiaires, transporteurs, etc.) sur lesquelles les impôts ont été répercutés ou qui en gardent la charge à la place des consommateurs, ce dernier résultat peut également se produire par *Rückwälzung*. Il s'agit précisément ici des cas dans lesquels l'impôt (ou le droit de douane) n'est pas ou n'est pas entièrement répercuté, et ne peut pas l'être, sur le prix de l'article en question (cf. §§ 143, 145 et suiv., p. 491 et s.).

a. — Pour *chaque* producteur (négociant, fabricant, etc...) et pour les différentes personnes placées entre les producteurs et les consommateurs (par exemple aussi les hôteliers, restaura-



teurs, etc...) il y a des *différences extraordinaires* dans la faculté de répercuter l'impôt lui-même et les débours accessoires qui s'y rattachent (pour les manutentions en douane, pour le personnel commercial employé aux opérations en douane, etc...) suivant les conditions personnelles, techniques, économiques, les fluctuations du marché, le degré de répression de la contrebande et de la fraude, etc...

b. — Quand des marchandises assujetties à des impôts de consommation sont apportées de l'*étranger* sur le marché libre et que des marchandises similaires sont en même temps produites à l'intérieur par des producteurs nationaux, l'intérêt financier, et aussi, suivant les circonstances, l'intérêt de l'économie publique, commande de maintenir un parfait *équilibre*, ou tout au moins un certain équilibre, entre les *droits de douane à l'importation* et les *impôts intérieurs de consommation*.

Mais, en raison des différences de technique fiscale que présentent les douanes et les impôts de consommation, cette *égalité* à réclamer en principe entre la douane et l'impôt ne peut souvent, avec la meilleure volonté du monde, être atteinte qu'approximativement, et cela seulement avec certaines formes d'impôt qu'on ne peut pas toujours employer, de sorte qu'il subsiste encore de grandes inégalités de charge fiscale réelle entre des *groupes* entiers de producteurs et entre producteurs *déterminés*, inégalités qui sont loin d'être toujours compensées par répercussion.

c. — Les différents impôts de consommation atteignent le produit à des *degrés d'ouvrison différents*, par exemple dans la matière première, en demi-ouvrison, à l'état de produit fini (*sucres, tabac* et produits confectionnés avec eux) Ici s'élèvent de grandes difficultés pour *graduer exactement* le taux de l'impôt, ce qui conduit facilement encore à de nouvelles inégalités d'imposition réelle entre les groupes de producteurs et les différents producteurs intéressés.

d. — Certains *modes d'imposition*, comme l'imposition d'après la quantité de *matière première*, chargent souvent les différents producteurs très *inégalement* si l'on considère la *qualité* des *matières* à leur disposition (*betteraves, matières premières de la dis-*

tillation d'alcool) et les conditions *techniques* et *économiques* de leur *exploitation*. Les différentes modalités possible pour un seul et même impôt (impôt sur la *matière première* ou sur le *produit fabriqué* pour le *sucré* et pour l'*alcool*, droits de douane *spécifiques* ou *ad valorem*) ont souvent des effets analogues, plus favorables à certains producteurs qu'à certains autres (exemple, les impôts sur les sucres et les alcools, pour la France, v. *Fin.*, III, §§ 259-261, 266 et suiv.).

e. — Certaines marchandises assujetties à l'impôt, produites à l'intérieur et destinées à être débitées à l'étranger, doivent, pour des raisons relatives à la concurrence internationale, *sortir exemptes d'impôts* (sucre, tabac, alcool, sel, vin, etc..) Mais la technique des impôts, par exemple au cas où on a adopté l'imposition sur la matière première et sur le produit demi-ouvré, mais parfois aussi quand on a adopté d'autres modalités, et le danger de la fraude déterminent souvent à astreindre également ces marchandises au paiement préalable d'un impôt égal à celui qui est levé sur les marchandises destinées à la consommation intérieure. Il faut alors procéder à une *restitution d'impôt* au moment de la sortie, accorder une *bonification à l'exportation*. Mais l'évaluation de cette bonification présente dans certains cas de grandes difficultés, qu'on ne peut en général pas surmonter complètement, notamment quand il s'agit d'un impôt sur la matière première dont le montant sert de base au calcul du taux d'impôt proprement afférent au produit lui-même à un degré ultérieur d'ouvraison, soit même à l'état de produit fini. De là résultent de nouvelles perturbations, et souvent alors on accorde des *bonifications beaucoup trop fortes* qui dégénèrent en véritables *primes d'exportation* à l'avantage des producteurs et de leurs fournisseurs (exemple dans le sucre de betteraves et la culture des betteraves) et au détriment de la bourse publique, et qui se répartissent à leur tour *tout à fait inégalement* entre les *différents producteurs* : les plus habiles, mais aussi les plus puissants par leur capital, recueillent de gros bénéfices supplémentaires, par application exacte de la théorie de la rente différentielle (RICARDO) (1).

(1) Pour la France, v. *Fin.*, III, §§ 267 et suiv., 271, 272 (sucres).

5°. — On voit par là que l'imposition sur l'usage *viole* de la façon la plus *diverse*, et parfois de la façon la plus *fâcheuse*, les principes d'*équitable répartition* des impôts. Elle leur porte encore d'*autres atteintes* de nature *analogue*.

Par exemple, étant admis que le revenu doit demeurer *exempt d'impôt* jusqu'à concurrence d'un certain chiffre, il y a contradiction à limiter cette exemption à certains impôts directs et à frapper les revenus en question beaucoup plus par les impôts de consommation. Il est également inadmissible, quand l'*électorat* est subordonné à un certain *cens*, que ce cens soit établi en considérant uniquement certains impôts directs.

D. — *Atteintes aux principes de bonne administration fiscale.*

§ 276. — A cet égard aussi les impôts de consommation soulèvent des objections très graves, et cela souvent dans une mesure plus considérable que les impôts directs d'acquisition

Si l'on se place au point de vue de l'administration des impôts, il faut demander que l'imposition soit aussi *commode* et aussi *fixe* que possible et n'entraîne que des *frais de levée peu considérables* (§§ 189 et suiv., p. 269 et suiv.).

1°. — Les impôts de consommation ne répondent à ces principes ou à ces *desiderata* que par leur incontestable *commodité* pour les *consommateurs* des articles imposés, mais au prix d'une *grande incommodité* pour l'*ensemble de la circulation* et surtout pour les *producteurs* directement atteints, fabricants, négociants et transporteurs qui doivent faire l'avance de l'impôt.

Il suffira ici d'indiquer d'un mot la fermeture et la surveillance du territoire douanier et des territoires urbains (par exemple pour l'octroi), les contrôles sur la culture du tabac, les salines, l'exercice chez les débitants de spiritueux, les fabricants de sucre, etc... inconvénients devenus proverbiales et provoquant — chose particulière aux impôts de consommation — la fraude pour échapper à ces vexations plutôt qu'à l'impôt lui-même.

2°. — En ce qui concerne la *fixité* de l'imposition, les impôts de consommation laissent encore beaucoup à désirer, et la plupart laissent plus à désirer que les impôts d'acquisition ou tout au moins que la plupart de ceux-ci.

a. — A l'égard du consommateur lui-même il ne peut pas être question de fixité, et cela dès l'abord; mais, d'autre part, cela passe précisément pour un avantage relatif qui tient à ce que le fait du paiement d'un impôt est *dissimulé*. Le consommateur supporte tout ce que les circonstances permettent de repercuter sur lui, impôt et autres débours accessoires, dont le montant global n'est pas toujours égal et déterminé d'une façon fixe.

b. — Les *intermédiaires* qui, en qualité de *négociants* et de *fabricants*, avancent l'impôt de consommation dans une de ses modalités principales ou qui supportent cet impôt par répercussion et qui veulent et doivent en règle générale le répercuter (par *Weitervercalzung*) souffrent souvent du défaut de fixité de l'imposition dans l'organisation usuelle, et, dans une certaine mesure inévitable, des impôts de consommation.

3°. — Enfin les *frais de levée* sont ordinairement assez considérables dans les impôts indirects de consommation, et notamment le plus souvent plus considérables que dans les impôts directs d'acquisition.

#### IV — Conclusion.

§ 277. — D'après l'examen critique qui précède, plusieurs inconvénients, et de graves inconvénients, sont attachés à l'ensemble de l'imposition sur l'usage, notamment aux impôts de consommation, et à leurs différentes espèces et modalités particulières. Il n'est pas étonnant et il est tout à fait légitime que cette catégorie d'impôts ait subi, de différentes positions doctrinales et au point de vue de la technique fiscale comme au point de vue de la politique sociale, des attaques qu'on n'a réussi qu'en partie à repousser.

Mais dans la situation telle qu'elle se présente on ne peut cependant *pas se passer* de cette catégorie d'impôts, et il faut au contraire seulement chercher à lui donner autant que possible une *place convenable* dans le système des impôts et une *bonne organisation*.

Ces impôts sont avant tout *indispensables* pour des raisons décisives de *politique financière* : les besoins financiers considérables

et croissants de l'Etat et des corps administratifs autonomes chez les peuples civilisés modernes, besoins qu'on ne peut couvrir entièrement par aucun autre moyen, ni recettes publiques d'économie privée, ni taxes, ni autres impôts quels qu'ils soient.

Ils sont de plus *indispensables* au *système des impôts*, parce que les *autres* aussi, notamment les impôts directs d'*acquisition* de toute nature, présentent de *graves défauts* auxquels il est impossible d'apporter un remède suffisant et qui se multiplient presque inévitablement encore avec l'accroissement des besoins financiers qui réclame des produits d'impôt toujours plus abondants et avec les conditions économiques, techniques et juridiques de la circulation à l'époque moderne.

Enfin, de même qu'ils sont justifiés absolument et relativement par l'état de choses existant lui-même, ils sont en outre *justifiés relativement* par leur *constitution technique propre* et par leur *faculté de perfectionnement*. Leur charge directe devient en général de moins en moins gênante ; ils atteignent et sont souvent les seuls qui puissent atteindre mieux que ne le font les autres impôts certains revenus ou certaines portions de revenu dont l'imposition doit être réclamée par principe. Par un bon choix des consommations à imposer, par une sage fixation des différents taux, par une organisation convenable du mode de levée et par d'autres mesures du même ordre on peut diminuer plus ou moins la force des objections qu'ils soulèvent.

Ils ne sont *pas* une chose *réellement bonne* en elle-même, mais une chose qui n'est pas toujours *relativement plus mauvaise*, qui est même parfois *relativement meilleure* que celles auxquelles on peut la comparer, les impôts directs d'acquisition, et surtout les impôts de circulation : c'est à ce titre qu'il faut les admettre dans le système moderne des impôts, quand bien même les considérations présentées plus haut ne suffiraient pas à les rendre indispensables au moins dans une certaine mesure.

## Sous-section VII.

## IV. — Conclusion finale sur le système des impôts.

## I. — Problèmes à résoudre avant l'établissement du système des impôts

§ 278. — L'ensemble des développements qui précèdent montre que la construction d'un système d'impôts rationnel, théoriquement juste et pratiquement utilisable, est un problème extraordinairement difficile à tous les points de vue, que ce problème ne peut jamais être résolu que plus ou moins imparfaitement, et qu'il ne peut le plus souvent être résolu que très imparfaitement. En outre, ces difficultés croissent toujours avec l'augmentation des besoins financiers à couvrir par les impôts et avec la complication croissante de toutes les conditions du système d'économie privée appliqué à l'économie publique, notamment avec la différenciation qualitative et quantitative croissante du revenu public et de la fortune publique dans le revenu et dans la fortune des particuliers.

De la reconnaissance de ces faits découlent plusieurs problèmes qu'il faut résoudre avant même d'établir le système des impôts.

Ces problèmes sont essentiellement au nombre de trois : A, *bien régler l'ensemble des besoins des finances publiques* ; B, *les décentraliser* en répartissant les tâches et par conséquent les dépenses publiques entre l'Etat et les corps administratifs autonomes d'une part, et d'autre part entre les différents corps administratifs autonomes ; à ce problème se lie une certaine *décentralisation de l'imposition elle-même* ; C, *maintenir et augmenter d'autres ressources* pour couvrir les besoins financiers, *acquêts privés et taxes*.

## A. — Règlement des besoins financiers.

§ 279. — La diminution des besoins financiers est à peine possible chez les peuples civilisés en voie de progrès ; leur *augmentation* est au contraire un phénomène régulier, phénomène dont le fondement interne est dans les lois de l'évolution historique : il constitue à la fois l'effet et la condition d'une organisation de l'économie publique qui prend de plus en plus un caractère commu-

nautaire et spécialement communautaire et obligatoire (v. *Grundlegung*, §§ 120, 134 et suiv., notamment §§ 171 et suiv., 179 et suiv.; *Fin.*, 3<sup>e</sup> éd., §§ 32-37).

Cette évolution et l'accroissement des besoins financiers d'une part, et d'autre part l'augmentation des impôts, sont entre elles en relation de cause à effet. Si l'on considère maintenant les défauts inévitables de toute imposition, alors apparaît un des côtés fâcheux de ce développement de l'économie publique et des besoins financiers. Quelque nécessaire et quelque salubre que soit ce développement pris dans son ensemble, il n'est acquis, entre autres considérations, qu'au prix élevé que représentent ces défauts : inconvénients de nature diverse pour l'économie publique, injustices, *communisme* déplacé accordant à certains particuliers des avantages spéciaux provenant d'interventions publiques instituées au moyen des impôts payes par la collectivité, ruine de plusieurs existences particulières et atteintes dommageables à d'autres encore plus nombreuses, etc., tout cela comme *conséquences des défauts de l'imposition*.

On a tiré de cette situation des objections contre ce développement pris dans son ensemble, — et cela à tort, car il ne s'agit pas ici, au moins pour les grandes lignes, de quelque chose d'arbitraire qui aurait pu tout aussi bien ne pas se passer. Mais c'est à bon droit qu'on s'autorise de cette situation pour rappeler quelle importance décisive a l'examen des besoins réels dans chaque cas particulier, quelles garanties minutieuses il faut prendre à ce point de vue, dans quel esprit d'épargne il faut nécessairement procéder.

Moins l'augmentation des recettes de l'impôt est d'une nécessité pressante, plus le moment est favorable pour des réformes de nature à diminuer les défauts de l'imposition. Sous la poussée de besoins financiers pressants, « nécessité n'a point de loi », comme d'habitude, pour rétablir l'équilibre du ménage, et devant l'intérêt financier doivent s'effacer toutes les autres considérations.

#### B. — Décentralisation.

§ 280. — La décentralisation de l'administration publique, et par suite la décentralisation des besoins financiers, peut également,

au point de vue financier, acquérir une grande portée et une influence heureuse à beaucoup d'égards (*Fin.*, I, §§ 42, 44 et suiv.). Elle tend d'ailleurs rarement et réussit plus rarement encore à *diminuer* l'ensemble des besoins. Elle n'entend que les mieux régler, les répartir d'une façon plus expédiente et plus équitable, et leur donner une plus grande productivité, résultats qu'elle atteint au reste fréquemment. En règle générale, elle *augmentera* même les besoins financiers.

Cependant les problèmes d'imposition eux-mêmes peuvent être rendus plus faciles par cette décentralisation.

Ainsi, par exemple, tandis qu'avec des besoins financiers principalement centralisés dans l'Etat, en raison même des difficultés particulières que présente leur technique fiscale, les impôts sur le produit et sur le revenu ne reçoivent qu'une application limitée en face des impôts de consommation, plus faciles à établir ici, avec des besoins financiers décentralisés on peut mieux couvrir une *plus forte quotité* de l'ensemble des besoins publics par les impôts directs sur l'acquisition professionnelle : on *décentralise* alors l'*imposition elle-même*. Ce procédé rend possible plus d'une réforme que l'Etat ne peut pas réaliser dans son imposition existant à titre exclusif.

Sans doute on aura peine à atteindre par cette voie des résultats très importants pour la constitution de systèmes d'impôt plus parfaits. Il faut se garder de toute illusion à ce sujet. Mais c'est précisément en matière d'imposition qu'il ne faut négliger aucun des moyens de perfectionnement qui se présentent, et celui-ci est indiqué en tout état de cause

C. — *Accroissement d'autres recettes ordinaires en remplacement ou à côté de l'impôt.*

§ 281. — D'après ce que nous venons de dire, toute spéculation théorique et pratique doit compter avec la nécessité d'un accroissement régulier des besoins financiers dans l'économie de l'Etat et dans l'économie communale. La tâche immédiate consiste donc à assurer à ces besoins une couverture exacte et complète (cf. *Fin.*, I, livre I<sup>er</sup>, chap. III).

Or, parmi les moyens de couverture réguliers, d'après l'évolution



historique [des peuples civilisés, les *acquêts privés* et les *taxes* se présentent à côté des impôts. Bien que, pour différentes raisons, les *impôts* soient de plus en plus parvenus au premier plan dans l'économie publique moderne, et que cette évolution doive être approuvée dans son ensemble, le *maintien* et même une certaine *extension* des *acquêts privés* (*économie domaniale*) et le *développement* d'un système rationnel de *taxes* n'en sont pas moins justes en principe, même nécessaires, et de nature à procurer des avantages divers.

Ce n'est qu'après avoir pris une connaissance complète des extraordinaires difficultés de l'imposition, spécialement de la construction d'un bon système d'impôts, qu'on peut apprécier *complètement* l'importance des *acquêts privés* et des *taxes* dans l'économie publique. C'est alors seulement en effet qu'on voit combien il est désirable de pouvoir puiser pour les objectifs publics à d'autres sources qu'à celle de l'imposition.

*Même au point de vue de la politique fiscale, pour alléger les difficultés infinies que présente l'imposition, il faut par conséquent réclamer le développement d'un bon système d'acquêts privés et de taxes, — proposition qui s'applique également à l'époque moderne, et qui, jusqu'à un certain point, s'applique à elle tout particulièrement.*

## II. — Conditions d'établissement du système des impôts.

1°. — § 282. — L'établissement d'un système d'impôts *déterminé* ne peut jamais s'opérer, même en *théorie*, que pour un *peuple donné* et une *époque donnée*, puisque, comme nous l'avons montré précédemment, le système des impôts, dans son ensemble et dans ses détails, se modifie nécessairement avec les conditions économiques, techniques et juridiques de l'économie publique elle-même.

Nous nous bornerons par la suite à examiner la question pour l'époque *moderne*, et surtout pour l'époque *actuelle*, et pour les peuples *civilisés*, en particulier ceux de l'Europe occidentale et centrale, qui présentent des conditions générales très semblables.

2°. — Il faut d'autre part distinguer, pour la structure d'un système d'impôts, suivant qu'on admet ou non, et, si oui (ce qui est notre manière de voir), suivant la mesure dans laquelle on admet dans l'imposition le point de vue de la *politique sociale* à côté du point de vue *purement financier* c'est l'ère *sociale* de l'imposition à côté de son ère *civique*. Suivant la solution adoptée, la construction du système des impôts *diffèrera* plus ou moins dans l'*achèvement* plutôt que dans le *gros œuvre*.

3°. — Il faut d'autre part distinguer sur plus d'un point la manière suivant laquelle la question se présente dans l'imposition *d'Etat* et dans l'imposition *communale*.

### III. — Etablissement du système des impôts.

#### a — Base du système.

§ 283. — La base de tout le système doit être constituée, en *première ligne*, conformément à l'évolution historique et au droit fiscal de la plupart des peuples, par les *tailles* (*Schatzungen*), notamment par les impôts *directs* sur l'*acquisition professionnelle*. Cette acquisition est le plus souvent en effet le coefficient décisif de la production du revenu national et individuel et de la répartition du revenu national entre les particuliers (§ 245, p. 309). A côté de ces impôts, mais seulement en *seconde ligne*, il faudra placer *certaines* impôts de *circulation* sur l'acquisition par opérations juridiques particulières ou par actes particuliers ; puis, seulement, pour l'essentiel, et conformément à la bonne logique, dans un système d'impôts *social-politique*, au reste justifié pour notre époque et pour nos pays, encore des impôts sur les gains de *jeu* et de *pari*, sur les *gains fortuits* (*Conjuncturengewinne*) et sur l'acquisition par *héritage*, etc., enfin, sous certaines conditions, encore des impôts de *possession*.

Tous ces impôts ont *deux avantages décisifs*, entre autres, sur les impôts de consommation, avantages qui ne sont pas contrebalancés par leurs inconvénients propres et par les avantages des impôts de consommation : ou bien ils n'exigent pas qu'on tienne *autant compte* de la *répercussion*, ou bien ils permettent de s'en

rendre compte relativement avec plus de *facilité*, ils atteignent *plus sûrement* les *classes aisées* de la population pourvues d'un revenu *supérieur* et de revenus provenant de la *possession*.

Mais il faut *éviter*, d'autre part, toute *restriction générale* des impôts d'acquisition (distincte d'une restriction limitée aux *seules classes inférieures*, peut-être aussi pour des raisons de technique fiscale, comme en matière d'impôts personnels) avec *extension* compensatrice des *impôts de consommation*, et éviter aussi tout *retard trop prononcé* du développement des premiers sur le développement des seconds, — et cela d'abord même dans un système d'impôts *purement financier*, parce qu'alors l'*inégalité* des charges qui avantage les classes possédantes et les classes pourvues de gros revenus menacerait de *s'accroître encore*, puis surtout dans un système d'impôts *social-politique*.

§ 284. — 1°. — Dans l'imposition de l'*acquisition professionnelle*, toujours conformément à l'évolution historique, il convient, et parfois même il est nécessaire, de combiner les impôts *subjectifs* avec les impôts *objectifs*, principalement sous forme d'impôt (nominal) sur le *revenu* pour les premiers et sous la forme d'un système d'impôts sur le *produit* pour les seconds. L'impôt subjectif sur le revenu devrait alors être à titre prédominant, mais non exclusif, le *principal impôt direct* sur l'acquisition professionnelle dans le système des impôts de l'*Etat*, et l'impôt objectif sur le produit devrait jouer le même rôle dans l'imposition *communale*.

Pour l'*organisation intérieure* des impôts sur le *revenu* et des impôts sur le *produit*, il faut tenir compte de leur *connexité* avec les autres impôts, notamment les impôts de circulation, les impôts de consommation et les impôts sur les emplois de la fortune consacrée à l'agrément. Aucun de ces impôts ne doit par conséquent être développé exclusivement par lui-même, mais seulement en relation avec le système des impôts tout entier (pour plus de détails, voir la *Théorie spéciale des impôts*).

a. — L'impôt d'*Etat* sur le *revenu*, même dans un système d'impôts *purement financier* et pour des raisons de *technique fiscale*, peut fort bien être limité aux revenus qui dépassent un certain *minimum*, dont la quotité numérique devra être fixée confor-

mément aux conditions de l'époque et du pays considérés.

Le *taux* de cet impôt, même dans un système *purement financier*, doit se régler pour partie sur le fait qu'il existe concurremment des impôts sur le produit, des impôts de circulation et des impôts de consommation, d'après la nature de ces impôts et d'après les charges qu'ils font déjà peser sur le revenu. Même dans un système *purement financier*, cet impôt doit être *progressif*, pour *compenser* la charge que les impôts de consommation usuels font fréquemment peser, suivant une *progression renversée*, sur les personnes pourvues de petits revenus, et pour réaliser tout au moins *dans l'ensemble* une imposition (réelle) *proportionnelle* du revenu. Dans le système d'impôts de *politique sociale* dont on peut également admettre sur ce point les principes pour ce qui concerne les peuples civilisés de l'époque actuelle, l'impôt direct sur le revenu doit être remplacé spécialement, pour les *petites gens* qui en sont exemptés, par des impôts de *consommation*, mais seulement dans une mesure qui puisse être considérée comme inoffensive d'après la nature des consommations, et le *taux* de l'impôt sur le *revenu* doit comporter pour les *gros* revenus une *progression plus accentuée*, afin d'obtenir *également dans l'ensemble* une imposition (réelle) *progressive* du revenu, ce *taux* doit de plus être *élevé* pour le revenu provenant de la *possession*, afin de le charger plus fort que le revenu provenant du *travail*, à moins que dans ce but, pour des raisons de *technique fiscale*, on n'aime mieux adjoindre à l'impôt sur le revenu un impôt sur la *fortune* ou des impôts sur le *produit*.

L'impôt *communal* sur le revenu ne peut pas sans conditions exempter les petits revenus jusqu'à la même quotité, notamment si, comme le cas se présente fréquemment aujourd'hui, et pour partie à bon droit, il n'y a pas possibilité de remplacement au moyen des impôts de consommation. Il est admissible à titre d'impôt communal *indépendant* ou sous forme de *centimes additionnels* à l'impôt d'Etat sur le revenu ; ce dernier procédé sera naturellement de règle si l'Etat possède déjà un semblable impôt.

Les difficultés relatives à l'impôt sur le revenu, qui croissent précisément dans l'économie publique *moderne*, obligent à couvrir

les besoins financiers, en partie et d'ailleurs pour une quotité très considérable, au moyen des différentes autres catégories d'impôts, afin de ne pas élever par trop les taux et de ne pas rendre ainsi les difficultés absolument insurmontables. Mais dans la mesure où l'impôt sur le revenu fonctionne, et fonctionne à bon droit, il faut aussi, dans l'intérêt public, saisir tous les moyens pratiques qui se présentent pour déterminer le plus exactement possible les revenus imposables : déclarations obligatoires, contrôles et pénalités sévères, publicité des rôles, contrôle des déclarations précédentes au cas d'ouverture de succession, etc. .

Enfin, dans l'Etat et dans la commune, l'impôt direct sur le revenu convient au rôle d'élément particulièrement *mobile* de l'économie financière, puisque son taux peut être *modifié suivant les besoins*, notamment les besoins *extraordinaires* et *momentanés* : il en est ainsi en Angleterre (*Fin* , III, § 115), dans plusieurs Etats allemands et en règle générale dans les communes allemandes.

§ 285. — *b.* — Quant aux impôts sur le *produit*, l'*Etat* ne peut pas davantage s'en passer, même à côté d'un impôt direct sur le revenu et d'impôts de consommation, pour les raisons qui ont été exposées au sujet de la réalisation du principe de *généralité* (§§ 165 et suiv., 174, p. 229 ets., 247) et de l'imposition objective de l'acquisition professionnelle (§§ 217 et suiv., 221-223, p. 314 et s., 322-329).

Mais il faut combiner dans le système des impôts l'impôt sur le revenu et les impôts sur le produit suivant un *plan précis* de *pénétration réciproque* de ces deux catégories d'imposition, afin d'éviter une double imposition inadmissible et d'établir, d'autre part la double imposition logique qui doit agir comme surimposition réelle, par exemple pour le revenu consolidé.

La restriction du système des impôts de l'*Etat* à l'imposition du *produit*, sans impôt subjectif général sur le revenu, est moins à conseiller, pour les raisons qui ont été exposées précédemment (§§ 220 et suiv., p. 319 et suiv.), défauts inhérents aux impôts sur le produit et avantages intrinsèques de l'impôt général sur le revenu, surtout dans les conditions économiques, techniques et juridiques que présente l'époque où nous vivons.

Dans les *communes*, où le problème de l'imposition sur le produit

est d'une manière générale *plus facile* à résoudre et où le principe de l'imposition suivant l'intérêt (§ 182, p. 256) est particulièrement justifié, cette imposition peut par conséquent prendre une place *plus importante*, ou même exister à titre exclusif, si ses éléments atteignent, comme il faut le réclamer, le produit de l'intérêt des prêts et le produit pur et simple du travail. Mais ici encore c'est l'impôt général sur le revenu, avec adjonction des quatre impôts sur le produit que nous avons énumérés, qui mérite la préférence, et il est permis ici, plus que dans l'imposition d'Etat, de donner la prépondérance aux impôts sur le produit. C'est particulièrement à ces impôts que s'applique l'observation que nous devons reproduire ici : il y aura très souvent lieu de les établir à titre d'impôts communaux *indépendants*, sans cependant exclure le procédé des *centimes additionnels* aux impôts d'Etat correspondants (cf. §§ 170, 173, 174, p. 239-248 ; pour l'imposition de l'acquisition professionnelle, §§ 220-223, p. 319-329).

§ 286. — 2°. — Les impôts de circulation doivent être limités au rôle d'impôts d'Etat indépendants. Mais il n'est pas nécessaire d'exclure sans conditions (on peut même parfois les recommander) les *centimes additionnels* à certains de ces impôts en vue d'objectifs communaux, notamment les centimes additionnels aux droits de mutation de la propriété foncière (§§ 227 et suiv., p. 332 et suiv.).

Le taux doit être réglé sur le taux des autres impôts avec lesquels les impôts de circulation *concourent* à atteindre un même mode d'acquisition ou les mêmes objets de propriété.

3°. — L'emploi, souvent particulièrement indiqué et relativement facile, de l'impôt de circulation pour atteindre les *gains fortuits* (*Conjuncturengewinne*) doit, d'après les explications précédentes (§§ 232 et suiv., p. 340 et suiv.), être limité au cas d'un système d'impôts *social-politique*. Ce système apparaît d'ailleurs de plus en plus comme particulièrement justifié dans les conditions de l'économie publique *moderne*.

4°. — De même, si l'on admet, ce qui est ici tout à fait obligatoire, le point de vue *social politique* en matière d'imposition, il faut atteindre par des impôts d'Etat appropriés l'acquisition de fortune par le *jeu*, par le *pari* et par l'héritage (§§ 241, 242, p. 352-355).

5°. — Quant aux *impôts de possession* (§§ 244-249, p. 355-359), l'établissement d'un *impôt général d'Etat* sur la *fortune* apparaît comme un bon moyen d'imposition *extraordinaire*, même à côté d'un *impôt général* sur le revenu et à côté d'impôts sur le produit, pour couvrir des besoins exceptionnels ou le déficit d'autres impôts en temps de *crise grave* (*Fin.*, I, § 76).

Cet *impôt* doit-il être établi même à titre d'*impôt ordinaire* ? si oui, dans quelle mesure ? questions à régler d'après l'organisation générale des autres impôts directs.

Les impôts de possession ne doivent pas au reste être nécessairement limités à l'imposition *d'Etat*. Ils peuvent également trouver dans l'imposition *communale* un emploi conforme à des points de vue analogues à ceux que nous avons développés pour l'imposition d'Etat.

6°. — Certains impôts directs de *possession* fonctionnant en même temps comme impôts sur l'usage et comme impôts somptuaires sont justifiés en politique fiscale, mais rarement expédients en technique fiscale (§ 288, *d*, p. 413).

#### b — Complément par les impôts de consommation.

§ 287. — Parmi les impôts sur l'usage, les impôts de *consommation* sont un élément *indispensable* du système moderne des impôts *d'Etat*, élément qu'il faut partout adjoindre à titre *complémentaire* aux impôts d'*acquisition*. Les impôts de consommation doivent alors aider à résoudre le problème de l'imposition du revenu individuel *réellement proportionnelle* dans un système d'impôts *purement financier* ou *progressive* dans une mesure déterminée dans un système d'impôts *social politique*.

Les impôts de consommation doivent par conséquent être autant que possible organisés de manière à former, réunis aux autres impôts, un véritable système, et un système conforme aux tendances qui dirigent la politique fiscale, c'est-à-dire essentiellement soit l'imposition réelle du revenu *proportionnelle*, soit son imposition *exactement progressive* et frappant *d'avantage* le revenu provenant de la *possession* (§ 137, p. 185). Mais la nature même de beaucoup d'im-

pôts de consommation rend plus difficile la réalisation de ces tendances, bien que ces impôts, comme nous l'avons dit, soient néanmoins indispensables pour résoudre le problème de l'imposition et du système des impôts.

L'inconvénient particulier de beaucoup d'impôts de consommation consiste en ce qu'ils peuvent facilement frapper les *petits* revenus suivant une *progression renversée* et en ce qu'ils ont de graves défauts de *technique fiscale* qui augmentent encore les atteintes portées de leur fait aux principes supérieurs de l'imposition. Ils violent par là jusqu'au principe de l'imposition réelle du revenu simplement proportionnelle, et naturellement bien plus encore le principe de l'imposition du revenu directement progressive; ils causent en outre nombre d'autres préjudices à l'économie publique.

Mais il est des *remèdes* possibles, et il faut maintenant les rechercher avec soin. Ils se présentent sous quatre catégories : 1° *choix* convenable des consommations, respectivement des articles, à imposer, 2° fixation des *taux* à varier en conséquence; 3° *mesures correspondantes* dans le domaine des impôts d'*acquisition* et de *possession*, 4° *choix de bonnes méthodes d'imposition*. Ces quatre moyens doivent être autant que possible employés *simultanément*. Plus les trois premiers réussissent, moins les impôts de consommation soulèvent d'objections, pour peu qu'on les règle en conformité avec les principes d'équité; plus le quatrième réussit, plus s'effacent les objections tirées des principes d'économie publique. Le troisième devient d'autant plus nécessaire que, pour des raisons d'ordre financier ou de technique fiscale, les deux premiers sont plus difficiles à employer ou sont d'un effet moins sûr.

1° — *Choix des consommations ou des articles à imposer.*

§ 288. — *a.* — Il est particulièrement à désirer qu'on *exclue* de l'imposition les articles réellement employés par la masse de la population pour satisfaire les besoins primordiaux de l'existence, les besoins de *première nécessité*, par exemple avant tout le *sel*, le *pain* en usage dans le pays considéré.

*b.* — L'impôt de consommation relativement le meilleur porte sur les articles de *grande consommation de luxe*, notamment sur



certain *aliments, condiments et excitants de luxe*, y compris ceux qui sont entrés de nos jours dans l'usage courant et qui peuvent être considérés comme servant à satisfaire des besoins secondaires de l'existence (§ 255, p. 364), même dans les classes inférieures ; l'intérêt financier ne permet pas de laisser exempté d'impôt, même dans le système social-politique, la portion du revenu qui subvient à des dépenses de cette nature : *boissons, alcool, vin, bière, cidre, etc., denrées coloniales et similaires, tabac, sucre, café, thé, etc.*

c. — La masse des autres produits *usuels* de l'*agriculture* et de l'*industrie* (matières premières et ingrédients) doit, pour des raisons qui touchent en même temps à la *technique des impôts*, être laissée *autant que possible exempte d'impôts*, ce qui supprime les complications relatives à la coexistence d'un tarif de douane et d'un tarif d'accise, de l'imposition urbaine et de l'imposition rurale, et les effets protecteurs du droit de douane. Il faut également *écarter* l'imposition des articles qui servent à satisfaire des besoins *intellectuels* et d'autres besoins analogues.

d. — Les impôts sur les *emplois* de la fortune consacrée à l'*agrément*, les impôts sur l'*habitation*, les *impôts somptuaires directs* et autres impôts analogues ne sont pas inadmissibles en principe, mais ils sont en général peu à recommander.

L'impôt le plus productif de cette catégorie, l'impôt sur l'*habitation*, frappe presque toujours le revenu suivant une *progression renversée*.

2°. — *Fixation des taux.*

§ 289. — a. — Elle dépendra naturellement *en général*, entre autres conditions, de l'*élévation des besoins*, du *bien-être* général et des conditions de la *consommation*.

b. — Pour la fixation des taux relatifs aux différents articles *particuliers*, il faut considérer qu'au cas où les impôts seraient limités aux articles de grande consommation de luxe, il y aurait menace d'imposition à progression renversée. Il faut par conséquent opérer une *compensation* en *imposant* dans une mesure convenable les articles de consommation propres aux classes aisées. Comme il s'agit souvent ici de la consommation d'un *seul et même* article, différant seulement par la *qualité* ou *sorte*, nous

passons ainsi à la règle suivante, qui est plus importante.

*e.* — Etablir des taux par *sortes* ou *qualités*, par exemple pour le vin, le tabac, le café, le thé, la bière, l'alcool, le sucre. Cette mesure est malheureusement difficile à réaliser en dehors du *monopole* (cf. §§ 291, 303).

3°. — *Mesures compensatrices dans le domaine des impôts d'acquisition et de possession*

§ 290. — Moins on réussit à mettre le choix des articles imposés et la fixation des taux en harmonie avec les *desiderata* que nous venons de formuler, plus il est nécessaire de prendre des mesures compensatrices : tel sera dans une grande mesure le cas normal dans la pratique.

Les mesures qui s'imposent sont par conséquent les suivantes, que nous avons déjà indiquées en partie au sujet des impôts d'acquisition :

*a.* — *Taux progressif* de l'impôt direct sur le revenu pour les *moyens* et pour les *gros* revenus, pour compenser, même dans un système d'impôts *purement financier*, la *progression renversée* de l'impôt, taux à *progression encore plus forte* dans un système d'impôts *social-politique*, pour amener également dans l'ensemble une imposition progressive.

*b.* — Fixation de taux *différents*, dans l'impôt direct sur le revenu, pour des revenus *égaux*, mais provenant de sources *différentes*, soit respectivement un taux *supérieur*, *moyen* et *inférieur* pour le revenu provenant de la *possession*, pour le revenu *mixte* et pour le revenu provenant uniquement du travail, avec des sous-distinctions ultérieures s'il y a lieu, par exemple pour les droits des ouvriers et des fonctionnaires à une pension de retraite (v. plus haut, § 183, p. 262).

*c.* — Fixation de taux *différents*, dans l'impôt sur le revenu, pour des revenus *égaux*, suivant le *nombre différent* des *personnes* qui en vivent (cf § 183, p. 262).

*d.* — L'impôt *somptuaire* sur certains objets *particuliers* de la fortune consacrée à l'agrément et sur certaines jouissances personnelles doit sans doute être également considéré en principe comme un des moyens propres à réaliser la compensation que nous avons

ici en vue. Mais, pour les raisons que nous avons déjà exposées, les autres moyens que nous venons d'énumérer méritent la préférence.

1°. — *Choix des méthodes d'imposition.*

§ 291. — La méthode à préférer ici est celle qui, toutes choses égales d'ailleurs, entraîne les *moindres* atteintes — car on peut rarement demander davantage — aux principes supérieurs de l'imposition, en particulier aux principes d'équité, d'économie publique et d'administration fiscale. Ici encore beaucoup de solutions dépendent de la situation concrète de l'économie publique et du développement de la technique. Sur la question générale il faut renvoyer pour partie au chapitre suivant. Ici nous nous bornerons aux détails qui vont suivre.

a. — Les droits de *douane* à l'*importation* écartent plusieurs des objections auxquelles les impôts de consommation donnent prise ; ils ont seulement l'inconvénient de ne pas permettre ou de ne pas permettre que difficilement l'emploi de taux par *qualités*, de graduations par *sortes* (droits financiers *ad valorem*), et ils exigent, tout au moins dans plusieurs cas, sous peine de devenir des droits protecteurs, des impôts intérieurs de consommation compensateurs sur les articles similaires de la production nationale. Néanmoins, « étant admis qu'il faut des redevances indirectes, les droits de *douane* constituent l'une de ces redevances les plus expédientes et même les plus indispensables (von Hock) ».

b. — Le mode d'imposition *intérieure* analogue dans sa forme à la douane, le *droit d'entrée*, l'*octroi*, appelle un jugement infiniment moins favorable au point de vue de la politique fiscale et de la technique des impôts.

c. — Pour des raisons de technique fiscale et de politique commerciale, il faut éviter autant que possible les impôts intérieurs de consommation sous forme de *droits de circulation* (par exemple sur les vins).

d. — Les impôts de consommation sous forme de *monopoles*, outre l'intérêt financier extraordinaire que présentent leurs produits colossaux, sont, au moins pour certains de leurs articles principaux, surtout le *tabac*, les plus propres à écarter une grande

partie des graves objections auxquelles les impôts de consommation donnent prise, ou à en diminuer la force, mais, il faut le dire, à un prix que beaucoup de gens trouvent trop élevé, suppression ou restriction considérable, au détriment de l'économie privée, de la liberté commerciale en matière de production et de circulation.

*e.* — Pour les impôts de consommation attaches à l'exploitation productive d'économie privée, les difficultés de technique fiscale subsisteront toujours en masse. Le meilleur moyen de restreindre le principal inconvénient, l'inégalité des charges fiscales entre les différents objets et les différentes entreprises, sera d'imposer le *produit fini* (imposition des *produits fabriqués*) et de tenir compte non seulement de la quantité, mais encore de la *qualité* ou *sorte*; par malheur, il n'est guère possible de réaliser complètement ce *desideratum*, mais sa réalisation simplement partielle, comme dans l'impôt usuel sur le produit fabriqué, constituera déjà un progrès considérable sur l'imposition de la matière première et sur les procédés analogues.

Toutes ces raisons portent à conseiller de limiter les impôts intérieurs de consommation, non pas à un ou deux articles, comme on le fait actuellement en Angleterre, ce qui nuit par trop à l'équitable répartition de la charge des impôts, mais à un *petit nombre d'articles principaux* au nombre desquels il faut placer en première ligne les boissons, le tabac et le sucre.

*f.* — Les *licences* donnant lieu à une redevance levée sur certains industriels ou commerçants, notamment celles qui intéressent des articles soumis aux impôts de consommation, ne sont pas nécessaires, comme on veut parfois le croire en France et en Angleterre, pour obtenir un moyen de contrôle sur ces impôts de consommation. En effet, on peut tout aussi bien établir et faire fonctionner des institutions de contrôle correspondantes sans que l'industriel contrôlé doive encore pour cela payer une *redevance* spéciale. Mais ces redevances rendent possible une organisation qui complète convenablement et accroît notablement le produit des autres impôts de consommation, tout en permettant de répartir les charges entre les contribuables de première ligne, producteurs,

négociants, hôteliers, restaurateurs, etc... mieux et dans une relation plus exacte avec l'importance particulière de chaque entreprise déterminée.

La *conclusion* qui se dégage de tout ce qui précède pour l'ensemble des impôts de consommation, c'est qu'ils sont principalement à recommander, à l'époque actuelle, comme impôts d'*Etat*, de plus, comme impôts *communaux*, seulement à titre d'exception, mais toutes les fois que des *centimes additionnels* aux impôts de l'Etat, comme par exemple pour l'impôt sur la *bière*, sont possibles sans un vaste système d'octrois, ou que des établissements tels qu'*abattoirs publics*, usines à *gaz*, etc... facilitent la réalisation technique de l'imposition (§ 68, p. 84 et suiv.). La question de l'*octroi* communal proprement dit comportera une réponse que nous avons déjà fait prévoir, réponse plus favorable quand l'octroi existe depuis longtemps, réponse plutôt négative s'il s'agit de l'instituer pour la première fois.

## CHAPITRE V

### PRINCIPES GÉNÉRAUX ET TÂCHES DE L'ADMINISTRATION DES IMPÔTS

---

#### Section I.

##### Introduction.

##### *Fixation des bases de l'imposition.*

##### I -- Relations de dépendance de l'administration des impôts.

§ 293 (1). — L'administration des impôts ou administration fiscale (*Steuerverwaltung*) est en relation de connexité et de dépendance avec deux ordres de conditions : l'imposition, son régime juridique et son organisation, d'une part ; le *droit public de l'Etat* et des *corps administratifs autonomes* et l'organisation de l'administration publique tout entière, d'autre part.

D'un autre côté, la technique fiscale présente à l'administration des impôts des *desiderata* de la réalisation desquels dépend parfois la possibilité d'application pratique et en règle générale le rendement ou la valeur d'une classe d'impôts ou d'un mode d'organisation d'un impôt déterminé. Quant à savoir si l'administration des impôts peut donner satisfaction à ces *desiderata*, cela dépend souvent encore de l'évolution et de l'organisation tout entières de la vie de l'Etat et de l'administration générale de l'Etat.

(1) Le § 292 de l'édition originale est consacré à la bibliographie critique du sujet traité dans le chap. V

Il y a par conséquent ici, comme d'habitude en pareil cas, *relation d'interdépendance* : l'imposition et son évolution influent sur l'administration des impôts et subissent à leur tour son influence et celle de la situation que présente l'administration générale.

*Le choix des modes d'administration et d'organisation des impôts est loin d'être aussi absolument libre* que certains théoriciens ou praticiens ne l'admettent dans les jugements qu'ils portent et dans les propositions qu'ils mettent en avant. Ici bien des choses ne peuvent pas se faire automatiquement à volonté, ni se transporter simplement d'un temps et d'un lieu dans un autre temps et dans un autre lieu, mais dépendent de *conditions historiques données de toute la vie de la population et de l'Etat*. Les différentes catégories de l'imposition ne se modifient et ne peuvent se modifier qu'avec ces conditions, notamment avec l'évolution de l'économie publique, et il en est de même sur plusieurs points pour l'administration des impôts.

L'administration des impôts présente elle aussi des *phases d'évolution historique* qu'on ne peut sauter ou devancer ni sur un ordre impératif de la théorie ni même par la volonté de la puissance publique, et auxquelles on peut tout au plus donner par des procédés rationnels un développement différent ou ultérieur.

## II. — Nature de l'administration des impôts ; ses tâches.

§ 294. — L'administration des impôts comprend l'ensemble des mesures au moyen desquelles l'imposition, d'après le droit fiscal en vigueur, parvient à réalisation, par conséquent aussi à application à l'égard des contribuables. Elle doit le faire avec le droit en vigueur, avec la *lex lata*, à titre d'exécution de ce droit, et sa tâche immédiate ou proprement dite se borne à cela.

Les organes supérieurs de cette administration ont une tâche ultérieure intéressant la *lex ferenda* préparer les lois fiscales nouvelles en utilisant les résultats de leur expérience.

Pour accomplir sa tâche immédiate, l'administration des impôts a besoin d'un organisme administratif et d'un appareil de fonctionnaires qui provoquent, appliquent et contrôlent ces mesures

d'exécution du droit fiscal. Elle doit en outre posséder un *pouvoir réglementaire* dont les limites soient tracées par le *droit fiscal*, c'est-à-dire, dans l'Etat moderne, essentiellement par la *loi*, et qui s'exerce par des règlements conformes à ce droit fiscal.

Ici sa compétence est quelquefois opportunément fixée sur certains points d'une façon autre, notamment plus étendue, que cela n'est d'usage dans d'autres sphères du droit et de l'administration : on veut ainsi assurer l'application bien entendue du droit, dans son véritable *esprit*, aux différents cas particuliers, il s'agit ici des *règlements d'administration publique* ou *règlements d'exécution* qui s'adressent au public et au personnel de l'administration. Mais à un autre point de vue c'est précisément en matière d'imposition qu'il est essentiel que les règlements soient strictement limités à l'*exécution* des lois, que *la loi seule* (ou, dans une époque antérieure, le droit coutumier et la tradition) constitue aussi pour les contribuables le *droit* auquel ils peuvent en appeler.

### III. — Tâches particulières de l'administration des impôts.

§ 295 — Elles peuvent être coordonnées de la façon suivante, en considérant à la fois la détermination des moyens de constituer le droit fiscal qui répondent le mieux aux exigences de la technique administrative et la réalisation de l'imposition conforme au droit en vigueur :

A. — *Fixation des bases* de l'imposition.

B. — *Réalisation* de l'imposition.

1°. — *Assiette* des impôts, ou détermination des données de fait qui servent à fixer et à évaluer les dettes d'impôt.

2°. — *Levée* des impôts.

3°. — *Organisation des contrôles* fiscaux.

4°. — *Infliction des pénalités* en matière d'impôts.

### IV. — Fixation des bases de l'imposition.

§ 296. — Les bases de toute imposition sont : le *sujet de l'impôt*, c'est-à-dire la personne qui en droit doit payer l'impôt ; l'*objet de*



*l'impôt*, ou circonstance, chose, etc. . en raison de laquelle il y a lieu à paiement d'impôt, le *taux de l'impôt*, c'est-à-dire le montant leve sur l'unité fiscale à titre d'impôt (§ 90, p 122).

La détermination de ces trois éléments se présente d'une façon différente suivant les différentes grandes *classes d'impôts* et parfois encore suivant les conditions spéciales de chaque impôt *particulier*. La distinction entre les différents impôts consiste avant tout, pour l'administration, dans la distinction entre les méthodes de détermination de ces trois éléments

Il faut donc notamment distinguer ici : 1° les impôts *directs* (dans les *deux sens* du mot, cf. §§ 97, 98, p 130), soit les impôts sur le *produit*, les impôts sur le *revenu*, les impôts généraux et les impôts partiels sur la *fortune*; 2° les impôts *indirects* (surtout au *second sens* du mot, au sens administratif, cf. § 98, p. 130), lesquels se divisent à leur tour suivant trois groupes qui diffèrent aussi au point de vue technique : *a*, impôts de *circulation*, *b*, impôts sur les *successions*, sur les *donations* et autres analogues, *c*, impôts de *consommation* proprement dits, ces derniers *indirects* dans les *deux sens* du mot.

La tâche de l'administration des impôts consiste alors à *établir des institutions* propres à rendre la *détermination* des trois éléments indiqués plus haut aussi *certaine* et aussi *simple* que possible pour l'*administration* elle-même et pour le *public* des contribuables, et par conséquent propres encore à atteindre ce but le plus *commodément* possible et avec le *moins de frais* possible, conformément aux *principes d'administration fiscale* (§§ 189-192, p 269-273).

#### A. — Sujets de l'impôt

§ 297. — La détermination des sujets de l'impôt et les prescriptions relatives aux conditions du droit fiscal qui les concernent se spécialisent inévitablement d'après les classes d'impôts, notamment ici encore suivant qu'il s'agit d'impôts directs ou d'impôts indirects, de sorte que les dispositions *générales* concernant les sujets de l'impôt ne peuvent régler que quelques points communs principaux.

Le droit doit tout d'abord déterminer, pour tous les impôts, qui est, et, pour un impôt particulier, sous quelles conditions quel-qu'un est *sujet d'impôt tenu au paiement ou contribuable immédiat*; il peut avoir ensuite à déterminer si, et si oui, comment, à côté ou à la place de la personne ainsi déterminée, *une autre* répond de l'impôt, soit légalement, soit, dans la mesure où cela est admissible, en vertu d'une convention, nous appellerons cette autre personne *répondant d'impôt* (*Steuerhaftender*), enfin, dans certaines circonstances, il peut avoir à déterminer si le sujet d'impôt, par exemple absent ou empêché, peut se faire représenter auprès de l'autorité fiscale, et, dans le cas de l'affirmative, qui peut être son *mandataire* ou son *représentant* (*Stellvertreter*). Également en ce qui concerne ces trois catégories de personnes, il y a plusieurs différences suivant la nature des différentes classes d'impôts.

1°. — L'imposition *indirecte* dans le premier sens que nous avons attribué à ce mot, c'est-à-dire l'imposition *levée médiatement, avancée* (§ 97, p. 130), rend ici un grand service à l'administration fiscale pour sa tâche consistant à déterminer le sujet de l'impôt : elle permet dans certains cas de prendre pour *sujets d'impôt* des personnes beaucoup *moins nombreuses* et en même temps généralement *plus propres* à ce rôle (impôts de consommation levés chez les *producteurs*).

2°. — Si, par le fait qu'ils se prêtent particulièrement bien à ce mode de levée *indirect* ou *médiat*, les impôts de consommation ont ici un avantage sur les impôts *directs*, sur les *tailles* (*Schatzungen*), soit notamment sur les impôts sur le produit, sur le revenu et sur la fortune, néanmoins la détermination des sujets de l'impôt entraîne d'autre part de *grandes difficultés* dans tous les impôts sur l'*usage*, surtout dans quelques-unes des formes principales des impôts de *consommation* et dans les impôts de *circulation*, les uns et les autres impôts *indirects* dans le second sens, sens de technique administrative, que nous avons attribué à ce mot (v. §§ 95 et suiv., p. 127 et suiv.).

a. — Pour les impôts *directs*, en particulier pour les *tailles* (*Schatzungen*), l'obligation à l'impôt se règle sur des *faits notoires*, dans une certaine mesure *fixes* et *permanents*, par consé-

quent d'une *détermination relativement facile et sûre*, tirés des *conditions individuelles* que présente la *vie*, la *possession* et l'*acquisition* (en particulier l'*acquisition professionnelle*) d'un *cercle* de personnes dont il n'est ensuite pas difficile de tirer les *sujets de l'impôt* déterminés après détermination de ces faits eux-mêmes. Les prescriptions éventuelles au sujet des répondants et des mandataires ne soulevent habituellement ici, elles non plus, aucune difficulté importante.

b. — Il en est autrement en règle générale pour les impôts *indirects*, notamment pour les impôts sur l'*usage*, les impôts de *consommation* et les impôts de *circulation*, ainsi que pour les impôts sur les successions, sur les donations et autres impôts analogues. Ici l'obligation d'une personne déterminée à l'impôt dépend de *certaines faits* ou *événements particuliers*, variables, passagers, plus ou moins accidentels dans telle ou telle espèce concrète, qui consistent dans un *emploi de fortune déterminé* (possession de certains objets, comme dans les impôts *somptuaires directs*), dans la *consommation* du revenu ou dans la *production*, le *transport* ou le *débit* de biens matériels *déterminés*, dans *certaines opérations de circulation*, dans la *dévolution d'hoirie*, etc.

Il s'agit par conséquent ici, chose souvent difficile et qui échappe aisément à l'observation, de *constater sûrement* ces faits et ces actes particuliers pour pouvoir ensuite déterminer les sujets de l'impôt. De là découle la nécessité d'instituer une *procédure d'observation* appropriée à ce but et, pour ce faire, d'y adjoindre un système complexe de *contrôles* et de *pénalités* en matière d'impôts, afin de parvenir finalement à dégager les sujets de l'impôt. Les questions qui concernent les répondants et les mandataires agissant au lieu et place des sujets de l'impôt deviennent par suite en même temps plus importantes et plus difficiles.

La forme *indirecte* de l'imposition permet de vaincre ces difficultés, qui sont presque insurmontables dans les impôts de consommation établis directement sur les consommateurs eux-mêmes, et qui entraîneraient une gêne insupportable pour l'administration et pour le public par le fait de l'appareil d'administration, de levée et de contrôle qui autrement serait nécessaire.

Il subsiste sans doute des difficultés essentielles pour les prescriptions relatives aux sujets des impôts de consommation et de circulation : c'est un des inconvénients, entre autres, de ces classes d'impôts au point de vue de la technique fiscale, inconvénients qu'il ne faut pas perdre de vue à côté des avantages que présente le mode de levée indirect des impôts de consommation (pour les détails relatifs aux différentes modalités de ces impôts, v. § 254, p. 362 et suiv.).

### B — Objets de l'impôt

§ 298. — Leur détermination, pour des impôts un peu développés sur l'acquisition, la possession et l'usage, entraîne en général de plus grandes difficultés que la détermination des sujets, et ces difficultés augmentent de plus en plus avec la subtilité nécessairement croissante de l'imposition. Les prescriptions législatives sur ce point se spécialisent nécessairement, plus encore qu'en ce qui concerne les sujets de l'impôt, suivant qu'il s'agit d'impôts *directs* ou d'impôts *indirects*, de telle ou telle *classe* d'impôts dans chacune de ces deux grandes catégories, et suivant les conditions propres à chaque impôt *particulier*.

Dans les cas toujours de plus en plus nombreux où l'objet de l'impôt, respectivement encore l'unité fiscale (§ 90, p. 121), n'est pas simplement une personne physique ou un bien matériel sans différences essentielles de qualité, mais une *quotité compliquée de richesse*, un montant de produit, de revenu ou de possession qui résulte de phénomènes économiques complexes, une organisation à fins acquisitives (par exemple une exploitation industrielle), un *processus* technique de production, une marchandise qui présente de nombreuses sortes et différences de qualité, une opération juridique ou l'instrument qui relate cette opération, il ressort pour le droit fiscal une tâche consistant à déterminer toujours exactement les *caractères distinctifs* de l'objet d'impôt en question, de son unité, de sa nature, de son étendue et de sa substance. Cela est souvent difficile. Mais l'application de la loi présente souvent encore de nouvelles difficultés. Ici il faut alors procéder à une interprétation authentique, et on est souvent obligé dans une large

mesure de résoudre quelque peu arbitrairement, au moyen de règlements d'administration publique, d'instructions, etc., les doutes qui peuvent facilement s'élever.

C'est par conséquent une chose très explicable que le désir de plus en plus vif de la *simplicité* des objets d'impôt et des unités fiscales. Mais, dans un système d'imposition développé, ce désir ne peut le plus souvent être réalisé qu'en sacrifiant des principes d'imposition importants, notamment en *violant* plus ou moins gravement le principe d'*uniformité*.

En effet, ces difficultés croissantes à déterminer les objets de l'impôt sont ici encore provoquées en première ligne par le *processus* de *différenciation* du système des impôts qui a été exposé précédemment (§§ 204 et suiv., p. 294 et suiv.), par les causes puissantes qui déterminent ce *processus* et par les conditions qui en règlent le cours, développement de la *technique*, de la *division* du *travail*, de l'*acquisition* et de la *possession*, ou, en d'autres termes, *différenciation qualitative et quantitative* du *revenu national* et de la *fortune nationale* dans leur répartition entre les particuliers.

Dans les conditions *plus simples* des *périodes économiques antérieures*, la tâche n'est pas particulièrement ardue pour les impôts d'acquisition, les impôts de possession et les douanes rudimentaires alors en usage.

Mais dans une économie publique parvenue à un degré supérieur d'évolution, les modes d'acquisition, de possession et d'usage se différencient de telle sorte qu'il faut alors absolument tenir un *compte beaucoup plus exact* des *différences* que présentent les divers objets d'impôt.

À côté des autres circonstances que nous avons précédemment exposées, la reconnaissance de l'impossibilité de déterminer avec une exactitude suffisante, par les moyens dont on disposait alors, les objets des impôts sur le produit et sur le revenu a également contribué à pousser à un *développement plus marqué* des impôts de *consommation* et de *circulation*. Mais, également pour ces impôts, il fallait toujours *spécialiser de plus en plus les objets*, spécialisation qui entraînait le plus souvent de très grandes difficultés pour déterminer exactement l'objet de l'impôt et le taux à y appliquer.

Les progrès essentiels dans la *technique* de l'administration fiscale se rapportent par conséquent aux *voies et moyens* de parvenir à une *meilleure détermination* des *objets de l'impôt* et des *unités fiscales*.

### C — Taux de l'impôt

§ 299. — En règle générale, les taux d'impôt sont fixés dans la pratique d'une façon assez arbitraire. Pour les *vieux* impôts, on s'en tient souvent aux taux transmis par les hasards de la tradition historique, et ce n'est guère que suivant des *appréciations* d'habitude purement subjectives qu'on les modifie dans le sens d'une répartition plus uniforme de l'imposition ou à la demande des besoins financiers à couvrir. Pour les impôts *nouveaux* on procède également de cette façon, complètement en dehors de tout principe. Théoriquement, il faudrait sans aucun doute réclamer d'autres procédés, qu'on peut au reste parfaitement indiquer. La pratique ne peut sans doute pas facilement surmonter d'une façon tout à fait correcte les difficultés qui se présentent ici ; elle ne peut souvent que se rapprocher du but que montre la théorie ; assez souvent même elle ne peut que trancher le nœud gordien. Mais elle devrait cependant, *dans la mesure du possible*, procéder conformément aux *principes*, et notamment s'affranchir de la routine pure et simple quand il s'agit de réformes importantes.

La sage fixation des taux résulte nécessairement du rapport des objets et des classes d'impôts à la quotité des besoins financiers qui doit être couverte au moyen des impôts.

Il faudrait par conséquent, *avant* de fixer les taux, *déterminer* dans quelle *proportion* approximative le produit total de chaque *catégorie* d'impôts et des impôts *particuliers* qui en relèvent doit *contribuer* à couvrir l'*ensemble des besoins financiers*. Il s'agit principalement ici de fixer la quotité afférente aux impôts *directs*, impôts sur le produit, impôts sur le revenu, impôts sur la fortune, puis impôt successoral, et aux impôts *indirects*, impôts de circulation et impôts de consommation ; puis, à l'intérieur du groupe des impôts sur le produit, la quotité afférente à chacun de ces impôts ; à l'intérieur du groupe des impôts sur le revenu, les quotités res-

pectivement afférentes aux impôts sur le revenu du travail, sur le revenu des rentes et sur le revenu mixte, à l'intérieur du groupe des impôts sur la fortune, les quotités respectivement afférentes aux impôts sur la fortune mobilière et sur la fortune immobilière; enfin de même les quotités à couvrir respectivement par les principaux impôts de circulation et de consommation, y compris les droits de douane. Cela non plus ne doit pas se faire arbitrairement, mais, en tenant compte en même temps, ce qui est ici tout particulièrement indiqué, de la relation réciproque entre les impôts qui résulte de la tradition historique, notamment de telle sorte qu'on fixe la quotité afférente à chaque impôt sur le produit, sur le revenu ou sur la fortune en prenant pour base des *données statistiques étendues* sur le *montant approximatif* des produits, des revenus et des fortunes qui tombent sous le coup de ces impôts. Ces données statistiques doivent être révisées de temps en temps. Il faut y tenir compte de la façon dont certains impôts retombent finalement sur *un seul et même* revenu ou sur une seule et même fortune, afin de régler pour partie les taux en conséquence.

1°. — *Fixation du taux des impôts directs, impôts sur le produit, impôts sur le revenu et impôts analogues. Principe de répartition et principe de quotité.*

§ 300. — Après avoir ainsi déterminé tout d'abord la somme à fournir par une catégorie d'impôts ou par un impôt particulier, on peut, pour arriver à une fixation rationnelle des *taux mêmes* de certains impôts, suivre l'une ou l'autre des deux voies que présentent le système de la *répartition* et le système de la *quotité* (pour la définition et l'application aux impôts directs sur le produit et sur le revenu, v. § 90, p. 121; pour l'application éventuelle aux impôts de consommation, v. le même § *in fine*, p. 123)

Dans le système de la *répartition*, on part, comme nous l'avons déjà dit (§ 90, p. 121), de la *somme* à fournir par un groupe ou par une classe d'impôts, ou par un impôt particulier, on la fixe légalement comme *contingent d'impôt* et on la répartit ensuite de haut en bas, suivant les bases déterminées par la loi, entre les objets et les sujets de l'impôt. On obtient ainsi finalement le taux par unité fiscale. Dans le système de la *quotité*, on fixe au contraire *tout d'abord* ce

taux, sous forme de *cole* ou de *pour cent*, dans les impôts directs usuels, par unités correspondantes de valeur en argent des objets de l'impôt, on assied l'impôt en conséquence par unités fiscales, par objets et par sujets, et on obtient ainsi finalement la somme totale d'impôt qui revient à l'Etat (1).

§ 301. — Pour les impôts directs usuels, impôts sur le produit, sur le revenu et sur la fortune, et parfois aussi pour d'autres impôts, le *choix* entre l'imposition par répartition et l'imposition par quotité est lié à d'autres conditions de l'administration fiscale. Le procédé de la répartition s'allie bien d'une part avec une certaine *décentralisation* de l'administration fiscale, souvent d'ailleurs désirable pour elle-même, d'autre part avec la *répartition* de la charge des impôts entre les contribuables par les soins des *contribuables eux-mêmes*.

Cette décentralisation consiste à mettre en mouvement à titre auxiliaire les *corps administratifs autonomes* même pour l'imposition d'Etat directe.

On répartit la somme totale de l'impôt d'abord par provinces, puis par cercles ou communes (urbaines) en dehors de la division en cercles d'une même province, puis par communes d'un même cercle, puis entre habitants d'une même commune à l'aide de cadastres, etc., chaque corps administratif autonome *répond* de la somme d'impôt mise à la charge de sa circonscription (§ 320), on peut confier la levée des impôts d'Etat aux organismes communaux de levée (§ 322).

Cette décentralisation a l'avantage de permettre de tenir plus facilement compte des conditions *locales* et, dans une certaine mesure, des conditions *individuelles*, sans cependant compromettre les intérêts financiers de l'Etat. Elle constitue en tout cas une conséquence logique de l'organisation moderne de l'autonomie locale.

C'est seulement la *répartition finale* de l'impôt entre les différents *contribuables*, par *leurs soins* ou tout au moins avec leur

(1) L'édition originale donne ici un résumé des principales opinions émises sur la matière et quelques détails sur la législation en France et dans plusieurs pays allemands



collaboration indirecte au moyen de commissions d'assiette et de répartition constituées en conséquence, qui conduit alors à la fixation du taux pour chaque sujet ou objet d'impôt et pour l'unité fiscale. De là résulte fréquemment la possibilité de tenir un compte convenable des conditions *individuelles* que présentent les contribuables, ce qui est désirable au plus haut point pour les impôts personnels comme les impôts sur le revenu et sur la fortune, et est même pour les impôts sur le produit, notamment pour l'impôt foncier et pour l'impôt sur l'industrie, parfois le seul moyen d'atténuer certains défauts inhérents à ces impôts et de rendre ainsi toute cette classe d'impôts moins imparfaite au point de vue de la technique fiscale.

§ 302. — *L'avantage* du système de la répartition sur le système de la quotité résulte suffisamment de ce que nous venons de dire. Il ressort encore des autres considérations qui vont suivre.

a. — Le système de la répartition répond mieux dès le principe à la *nature* de l'économie publique, en particulier de l'économie de l'Etat. En effet, les besoins financiers sont essentiellement *variables*, il faut les couvrir avant tout, le taux de l'impôt doit donc être également *variable*; ce sont des considérations primordiales que le système de la quotité tend à faire oublier.

b. — L'administration des finances désire à bon droit que les différents impôts produisent des sommes fixes, pour maintenir l'ordre le plus assuré qu'il soit possible dans l'économie financière. Le système de la répartition présente à cet effet les meilleures garanties, comme d'autre part pour le point suivant. L'intérêt d'un contrôle efficace des finances, notamment d'un contrôle parlementaire, exige lui aussi des sommes d'impôt fixes, qui ne puissent pas être augmentées à volonté par un *tour de vis* donné à l'impôt, par le développement économique du pays et par l'accroissement de la population.

c. — Le système de la répartition éveille dans une mesure plus large, mais tout à fait légitime, l'intérêt des contribuables eux-mêmes à une répartition exacte et uniforme de la charge des impôts, et présente par là même une garantie de plus de la sage fixation des taux.

2°. — *Fixation du taux des impôts indirects, impôts de circulation et impôts de consommation.*

§ 303. — Dans ces impôts, ou les deux classes que nous venons de nommer constituent des impôts *indirects* au second sens du mot, au sens de la technique administrative, les impôts de consommation étant aussi en règle générale indirects dans le second sens, impôts répercutables par le payeur, on n'a en général immédiatement affaire qu'à des impôts de *quotité*.

Le législateur doit ici fixer les taux pour chaque objet, respectivement pour chaque unité fiscale, d'après son appréciation, en bonne logique conformément aux principes qui doivent déterminer l'organisation des impôts de circulation et des impôts de consommation (§§ 229, 286 et suiv., p. 336 et suiv., 410 et suiv.), et en tenant constamment compte de la structure du système des impôts tout entier.

Les questions de détail de la technique administrative fiscale se rapportent aux *tarifs* et à la fixation des taux *ad valorem* ou *spécifiques*.

a. — Il y a lieu d'établir des *tarifs* formels, le plus souvent en raison du choix et de la diversité des unités fiscales et des taux de l'impôt, pour les impôts *indirects*, pour les impôts de consommation, notamment pour les *douanes*, parfois aussi pour les *accises* intérieures, particulièrement pour les *octrois*, — encore, suivant une étendue moindre, pour les autres impôts de consommation (sucre, tabac), — puis pour les impôts de *circulation* sous forme de *timbre* (*tarifs de timbre*) et de redevances de *registration*, d'*inscription*, etc., — et encore pour les impôts *successoraux*, les impôts directs sur l'*usage*, les impôts *somptuaires* directs et autres impôts analogues.

Plus le régime des *douanes*, par exemple, est compliqué, plus il y a de droits gradués par sortes et qualités différentes d'une même marchandise (droits protecteurs plus délicats, par exemple sur les fils et sur les tissus), et plus est difficile — mais non sans importance — pour l'usage pratique la *disposition* que le tarif reçoit dans sa *forme*.

On distingue les tarifs par ordre *alphabétique* et les tarifs par ordre *systématique*.

b. — Taux *ad valorem* et taux *spécifiques*.

Le taux *strictement rationnel* pour des marchandises soumises à un impôt de consommation sous forme de douane ou sous forme d'impôt intérieur est le taux *ad valorem* (droit *ad valorem*, dans le langage de la douane), une *quotité* ou un *pour cent* de la valeur déterminée par disposition législative. Seul, le taux *ad valorem* satisfait au principe d'*uniformité* dans les *droits de douane purement financiers*, dans les *droits protecteurs* et dans les *impôts intérieurs de consommation*, parce que *seul* il est un *taux qualitatif* exactement juste (§ 273, p. 395); en outre, dans les *droits protecteurs*, il est *seul* à répondre au but que ces droits poursuivent au point de vue de la politique économique. Mais les difficultés *pratiques* qui empêchent de réaliser sûrement l'imposition *ad valorem* sont en règle générale tellement considérables qu'on fait mieux le plus souvent et que fréquemment on est obligé de se contenter des taux *spécifiques* en matière d'impôts et en matière de douanes.

α. — Ainsi notamment pour les impôts *intérieurs* de consommation (v. cependant, pour l'impôt sur les vins en France, le *droit de détail*, *Fin.*, III, § 257).

β. — Pour les *douanes*, on a fait un plus grand usage des droits *ad valorem*, notamment dans le régime protectionniste (v. spécialement pour la France *Fin.*, III, §§ 313 et suiv. et p. 811).

C'est donc *par nécessité* qu'il faut *en règle générale* adopter les droits *spécifiques* pour les impôts intérieurs de consommation, les douanes et les octrois, c'est-à-dire fixer les taux, d'après certaines unités du système des poids et mesures, d'après le volume, d'après la superficie, surtout d'après le *poids*, à peu près au niveau que devrait atteindre le taux exact *ad valorem*. On y trouve un avantage important au point de vue de la technique des impôts. Les droits de douane, par exemple, sont d'une application plus facile et plus sûre pour la circulation et pour le personnel administratif. La grande difficulté, difficulté d'origine moderne, ne consiste ici qu'à tenir compte des *sortes* et *qualités* de chaque article imposé, qui présente des différences considérables à ce point de vue, comme c'est précisément le cas pour les articles de douane les plus importants soumis à des droits purement financiers (cafés, thés, sucres,

vins, tabacs) ou à des droits protecteurs (fil, tissus, produits métallurgiques, etc.). La graduation des taux en conséquence, avec tarif par *qualités* ou par *sortes*, serait commandée par les principes, mais pour les droits de douane financiers proprement dits et pour les impôts intérieurs de consommation elle n'est possible en règle générale dans la pratique que tout au plus dans certains cas particuliers et dans une faible mesure (sucres) ; le plus souvent elle est tout à fait impossible, et même dans les droits de douane protecteurs, auxquels elle serait plutôt applicable, elle nécessite encore toutes sortes de formalités, de contrôles, de difficultés de technique fiscale analogues, sinon égales, à celles que présentent les droits *ad valorem* proprement dits.

c. — Parmi les autres *difficultés* et les autres *défauts* de l'imposition à taux *spécifiques*, il faut encore relever les deux points suivants (cf. §§ 275, 276, p. 396-400) :

α. — Pour une seule et même marchandise, suivant qu'elle est à l'état de *matière première*, de produit *demi-ouvré* ou de produit *fini* (tabac, sucre, produits industriels frappés de droits de douane protecteurs), il se présente encore des difficultés pour mettre en *exacte relation* avec les *taux spécifiques d'impôt et de douane correspondants* les *bonifications* de redevances acquittées qui peuvent être accordées aux produits exportés à l'étranger.

β. — On rencontre des difficultés toutes particulières pour *bien fixer les taux* des impôts intérieurs de consommation qui ne sont pas des *impôts sur le produit fabriqué*, sur le produit fini, purs et simples, véritables, — c'est-à-dire, strictement, tenant compte non seulement de la *quantité*, mais encore de la *qualité*, méthode d'imposition à laquelle on parvient bien rarement, — mais qui sont au contraire évalués d'après la *matière première* ou d'après les conditions de l'*exploitation* productive, modalités des plus usuelles, notamment pour certains des impôts les plus importants de cette catégorie, impôts sur la bière, sur les alcools et spiritueux, sur les sucres, sur les tabacs, et présentant assez souvent certains avantages au point de vue de la technique fiscale et au point de vue de la technique de la production (§ 145, p. 196).

Il faut par conséquent poser l'impôt sur le *produit fabriqué en*

idéal pour cette classe d'impôts, en y associant autant que possible, sinon des taux *ad valorem*, qui présentent ici encore des difficultés particulières, du moins des taux par qualités, notamment pour les sucres et pour les tabacs à l'état de produits finis. Mais le choix de ce mode d'imposition, le meilleur en soi, suppose un développement de la technique fiscale, et parfois aussi de la technique de la production, et des conditions nécessaires de l'évolution économique qui ne se présentent pas toujours et qu'on ne peut pas toujours faire naître. Aussi est-on très souvent obligé d'en rester à des méthodes d'imposition moins parfaites, et d'accepter alors les conséquences fâcheuses du procédé trop simple des taux spécifiques en matière d'impôts et de douanes, notamment les avantages qui en résultent, sans qu'on l'ait voulu en aucune façon, au profit des classes aisées de la population (§ 273, p. 395).

## Section II.

### Réalisation de l'imposition.

---

#### Sous-section I.

Assiette des impôts, ou détermination des données de fait qui servent à fixer et à évaluer les dettes d'impôt

#### Introduction

§ 304. — Les quatre tâches de l'administration fiscale pour réaliser l'imposition que nous avons distinguées plus haut (§ 293, p. 420), assiette, levée, contrôles et pénalités, se spécialisent à leur tour suivant la *nature* de chaque *classe* d'impôts et de chaque impôt *particulier*. Il faut ici s'attacher particulièrement à la répartition

des impôts dans les deux groupes principaux, impôts *directs* et impôts *indirects* au sens de la *technique administrative*, — distinction qui manifeste sans doute particulièrement ici sa portée considérable, mais dans laquelle il faut toujours accorder l'attention due à la position *intermédiaire* propre aux impôts intérieurs de consommation attachés à l'*exploitation productive*.

L'examen qui va suivre se divisera par conséquent, particulièrement pour l'*assiette* étudiée dans cette sous-section, suivant la distinction faite entre les impôts *directs* et les impôts *indirects* dans le sens qui a été fixé au § 98 (p. 130) et qui est considéré ici en exacte conformité avec la définition donnée dans ce paragraphe.

### I. — Assiette des impôts directs.

§ 305. — La tâche relative à l'*assiette* de tous les impôts peut se diviser suivant trois termes : *sujets*, *objets* et *taux* de l'impôt. Chacune de ces trois tâches particulières se présente avec des différences essentielles pour chacun des deux grands groupes d'impôts, les impôts directs et les impôts indirects. Nous en commençons maintenant l'examen pour les impôts directs.

#### A. — Détermination des sujets de l'impôt.

On rencontre ici *trois méthodes* concurrentes. l'*administration* recherche les sujets de chacun des impôts en question, des *tiers* (propriétaires, hôteliers, etc...) sont *tenus* de signaler à l'autorité fiscale (respectivement à l'autorité administrative fonctionnant à ce titre), à fins d'*assiette*, certains contribuables (sans ou sous conditions), — *déclaration*, dans ce sens particulier, les *sujets* de l'impôt *eux-mêmes* sont *tenus* de faire une *déclaration personnelle* à fins d'*assiette*. Ces trois méthodes peuvent être combinées toutes ensemble.

Il faut en outre distinguer ici les impôts *personnels* et certains impôts *objectifs*.

1°. — Pour les impôts *personnels*, comme les impôts généraux sur le revenu (y compris l'impôt par classes) et sur la fortune, il faut, dans les trois méthodes que nous venons de définir, rassembler

*avant* toute intervention relative à la détermination des *objets* de l'impôt les données de fait nécessaires à l'établissement des *listes générales* ou *rôles généraux* de l'impôt, c'est-à-dire des répertoires officiels et *nominatifs* de tous les sujets de l'impôt, c'est une tâche assez difficile.

Cette considération milite, entre autres (§ 263, p. 379), en faveur de l'*exemption* à accorder pour ces impôts *directs*, également par des motifs de *technique fiscale*, aux *petites gens*, pour qui, au reste, il ne s'agit en général que de *faibles* cotes d'impôt personnel.

2°. — Pour les impôts directs sur certains *objets particuliers déterminés*, respectivement sur la *possession* de ces objets ou sur le *produit* de certaines *sources particulières déterminées*, ou sur l'*exploitation* de certaines *industries*, l'*exercice* de certaines *professions* et les *revenus* qu'on en tire, par conséquent pour les *impôts sur le produit* proprement dits, pour les *impôts somptuaires directs* et impôts analogues, puis encore pour les impôts servant à attendre la *consommation* qui s'attachent à des *exploitations industrielles* et à des *productions* qui ont lieu à l'*intérieur* du territoire, impôts qui rentrent eux aussi par cela même dans la catégorie que nous formons ici, — on pourrait rassembler tous ces impôts sous la dénomination d'*impôts objectifs* prise dans un sens analogue à celui qui lui a été donné précédemment (§ 217, p. 314), sens seulement plus étendu, et analogue aussi à celui de l'expression *impôts réels*, et les opposer ainsi aux *impôts personnels*, — l'établissement des données de fait nécessaires pour déterminer les *sujets* de l'impôt se lie directement à l'établissement des données de fait nécessaires pour déterminer ses *objets*. En effet, c'est seulement la *possession*, etc... en question qui détermine par elle-même l'obligation subjective à l'impôt. La détermination des *objets* de l'impôt sera ici en règle générale l'acte administratif *préalable*. Nous traiterons donc plus loin en même temps de la détermination des sujets et des objets (§ 307, p. 438).

Si l'on compare dans son ensemble la tâche de l'administration qui consiste à déterminer les sujets des impôts *directs* avec la tâche correspondante en matière d'impôts *indirects*, on trouvera un caractère distinctif général souvent pertinent : pour les impôts *directs*,

la question de savoir si un impôt est *dû* est plus facile à résoudre, parce qu'il ne s'agit le plus souvent ici que de constater des *faits notoire*s, mais il est plus difficile de savoir *quelle somme* est due ; pour beaucoup d'impôts *indirects*, c'est tout le *contraire*. Cette différence de situation fait sentir son influence dans toute la procédure d'imposition et dans l'organisation de l'administration fiscale comme dans la matière des contrôles et des pénalités qui se rattachent aux deux grandes catégories d'impôts, et elle contribue à expliquer les différences d'organisation.

B. — *Détermination des objets de l'impôt.*

1°. — § 306. — Pour les impôts personnels, — en tant qu'il n'est pas question de *simples* capitations ou impôts par familles, dans lesquels le sujet et l'objet de l'impôt se confondent et les données relatives à la situation personnelle servent par conséquent en même temps à déterminer les objets de l'impôt, — il s'agit maintenant ici le plus souvent . a, de déterminer la *capacité contributive approximative* et d'établir des *taux d'impôt gradués en conséquence* sur les sujets correspondants (impôts par *classes*) ; b, ou de déterminer avec *plus de précision* (sinon nécessairement avec une précision parfaite), *en chiffres*, le *montant du revenu* et éventuellement aussi sa *nature* (revenu du travail, revenu de rentes, revenu mixte) et, pour les impôts sur la fortune, le *montant de la fortune* et éventuellement aussi sa *nature* (impôts sur la fortune *propres-dits*, impôts *nominaux*, impôts sur le revenu et sur la fortune). Dans ces deux cas on peut, d'autre part, employer les trois méthodes de *recherche* par les soins de l'*administration* seule, de *déclaration obligatoire* à laquelle sont astreints des *tiers* et de *déclaration obligatoire* de la part des *sujets de l'impôt eux-mêmes* relativement à leur dette d'impôt propre ou aux objets d'impôt qui les concernent.

a. — Pour les impôts par *classes*, — et d'autant plus qu'ils descendent plus bas dans les couches moins aisées de la population et que subsistent plus fortement, dans le droit et dans les mœurs, des rangs par profession et par classes de la société, — on peut souvent s'en tenir à des faits de *notoriété publique* ou d'une *constatation simple*, qui peuvent être établis en même temps que les données re-



latives à la situation personnelle, c'est-à-dire aux sujets de l'impôt, exemple topique dans l'impôt par classes en Prusse, notamment dans son organisation jusqu'en 1851 et 1873 (v. HOFFMANN, *Lehre von den Steuern*, p. 140 et suiv.).

b. — Pour les impôts sur le *revenu*, et d'une façon analogue pour les impôts sur la *fortune*, plus la fortune et le revenu s'élèvent et plus ils se différencient qualitativement, plus la vie économique tout entière devient mobile, plus la technique de la production devient variable et plus le principe individualiste se fait jour dans le régime juridique en matière économique, plus grandes sont alors les difficultés, croissantes par conséquent dans la *vie moderne*, que présentent la détermination en chiffres du *montant* du revenu et de la fortune et la détermination de la *nature* de l'un et de l'autre (par exemple pour le capital mobilier, pour le revenu provenant d'*intérêts*)

Ces considérations amènent à conclure que pour l'impôt sur le revenu et l'impôt sur la fortune la méthode de *recherche* par les soins de l'*administration* ne saurait permettre à elle *seule* de déterminer les données de fait relatives aux sujets de l'impôt, ni la recherche par les *organes du fisc* seuls, ni la recherche au moyen d'ailleurs toujours expédient de *commissions fiscales* comprenant des représentants de la population et des contribuables. Il faut au contraire rejeter au *second plan* cette recherche, d'ailleurs indispensable, et se borner pour l'essentiel à *réviser* et à contrôler les *déclarations* des *contribuables eux-mêmes*, qu'il faut rendre *obligatoires en première ligne*, sur le *montant* et sur la *nature* de leur revenu et de leur fortune. Il faut par conséquent réclamer en principe l'*obligation à déclaration*, et l'*obligation directe*, d'après laquelle les déclarations sont formellement prescrites et doivent être faites par toute personne dont le revenu ou la fortune tombe sous le coup de l'impôt, sans autres conditions, c'est-à-dire sans invitation préalable, et non une obligation *indirecte* qui n'entraînerait au cas d'omission que certaines déchéances de droit, par exemple la perte du droit de réclamation. Il faut exiger également la déclaration des *catégories particulières* de revenu et de fortune et du montant de la valeur de chaque catégorie.

L'obligation à déclaration portera en règle générale sur l'indication exacte, en chiffres, de la *nature* et du *montant du revenu*, respectivement de ses éléments principaux. Néanmoins, avant de rendre la déclaration obligatoire, il y aura lieu, en considération des cas dans lesquels il n'y a pas de comptabilité exacte et précise, des conditions de la gestion économique en nature, etc..., d'autoriser à la place des indications sur le revenu, à titre exceptionnel pour certaines professions telles que le faire-valoir agricole et certaines industries, d'autres indications portant par exemple sur les produits, sur la fortune, sur les ressources techniques, sur le passif.

Il faudra encore combiner avec l'obligation à déclaration d'autres principes qui ont été indiqués précédemment § 284 *in fine*, p. 409 ; les uns sont également applicables aux impôts par classes que nous venons d'examiner sous la lettre *a* contrôles et pénalités sévères ; les autres ne le sont qu'aux impôts que nous examinons ici : *publicité* étendue et efficace des *rôles d'imposition* ; droit pour tout contribuable de faire *opposition* à la *déclaration* d'un autre contribuable considérée comme *en dessous* de la réalité des faits, avec *pénalités* rigoureuses pour ces déclarations trop basses ; *contrôle officiel* sérieux au cas d'*ouverture de succession*, même s'il n'existe pas d'impôt successoral, et *pénalités élevées* contre les *fraudes* qui seraient ainsi découvertes *rétrospectivement*.

La tâche est également facilitée ici quand les impôts en question sont établis comme impôts de *répartition*, et non comme impôts de quotité ; l'intérêt du contribuable est ainsi directement mis en jeu.

2°. — § 307. — Pour les impôts *objectifs*, au sens qui a été déterminé au § 305, p. 435, il faut souvent appliquer avec des modalités *spéciales* suivant la *nature* des impôts considérés les deux méthodes principales de détermination des objets et des sujets de l'impôt qui peuvent être employées ici encore, recherche par les soins de l'administration et déclaration du contribuable lui-même, ainsi que la méthode accessoire qui consiste à rendre la déclaration obligatoire pour certains tiers. Mais sur plusieurs points importants la question se présente pourtant de la même manière pour les différents impôts particuliers, — considération dont la science des

finances n'a pas toujours tenu suffisamment compte. On a notamment besoin, dans la procédure de l'imposition, d'institutions et de mesures étendues, en règle générale analogues ou même identiques, pour la *constatation* même de l'existence d'objets d'impôt, puis particulièrement pour la *détermination* des *données de fait* dont on peut déduire directement ou indirectement le *montant* de la *valeur* ou du *produit* d'un objet d'impôt, afin de fixer ensuite d'après ce montant la contribution individuelle en conformité avec le taux de l'impôt.

Les institutions existant à cet effet sont les recensements financiers à l'aide desquels on constitue les *cadastres* et *livres fiscaux*, recueils officiels où sont rassemblés les faits qui servent à déterminer les sujets et les objets de l'impôt ainsi que la dette individuelle de chaque contribuable (§ 90, p. 122)

Parmi les objets soumis à l'impôt, il faut distinguer ici les *immeubles* et les *meubles*

Les circonstances sur lesquelles se règle l'obligation à l'impôt sont plus faciles à dissimuler ou à présenter sous un faux jour pour les meubles que pour les immeubles : cette raison nécessite des différences dans les prescriptions relatives aux déclarations, etc... et dans les contrôles.

a. — Pour les objets *immobiliers*, la recherche par les soins de l'administration suffit par elle-même à constater l'existence des objets soumis à l'impôt, d'autant plus qu'il y a habituellement mention de ces objets dans des répertoires tenus par d'autres branches de l'administration et qu'il s'agit au surplus de données de faits notoires ou faciles et simples à établir. La personnalité des sujets astreints à l'impôt en raison des objets en question est de même en général notoirement connue, l'administration des impôts peut la déterminer au moyen des livres fonciers, cadastres, etc...

b. — Pour les objets *mobiliers*, il faudra généralement placer en *première ligne* l'obligation du sujet de l'impôt à déclarer qu'il les possède et à en indiquer la consistance, la valeur et le produit. La recherche par les soins de l'administration et la déclaration obligatoire de la part de tiers servent plutôt alors de complément et de contrôle.

§ 308. — Pour les *impôts sur le produit*, les mesures de technique fiscale tendant à déterminer exactement les objets de l'impôt et le travail de *cadaastre* qui s'y rapporte présentent dans le détail une diversité particulière suivant la nature de chacun des impôts de cette classe. Mais *certaines traits fondamentaux* de ces mesures sont concordants, tout au moins pour certains impôts sur le produit.

Pour les questions qui concernent les cadastres, les impôts *réels*, impôt foncier sur les propriétés bâties, et — pour tout ou pour partie — impôt sur l'industrie (y compris ses variétés comme l'impôt sur les mines), se séparent des impôts sur le produit qui présentent plutôt le caractère d'impôts *personnels*, impôt sur les salaires et appointements, impôt sur les professions libérales, impôt sur l'intérêt des prêts, ce dernier, malgré la nature de son objet, est plutôt à ranger dans ce second groupe au point de vue qui nous occupe *ici*.

Pour les impôts sur le salaire ordinaire du travail en tant que tel on procède à bon droit, dans la détermination des objets de l'impôt, d'une façon analogue aux procédés employés en matière d'impôt par classes (§ 306, p. 436); pour les impôts sur les appointements, sur les professions libérales et sur l'intérêt des prêts, à peu près comme pour les impôts sur le revenu. On dispose en outre de moyens accessoires pour accomplir cette tâche et éventuellement aussi pour faciliter la levée des impôts remonter pour le salaire et pour les appointements à l'employeur, et pour l'intérêt des prêts au débiteur (question de l'impôt sur les coupons, § 169, p. 236)

Pour les impôts *réels*, la détermination de l'objet de l'impôt, de sa valeur, de son produit, etc... est sans doute plus facile à un certain point de vue, parce que certaines données de faits importantes qui s'y rapportent sont de notoriété publique ou peuvent être établies sans difficulté. Mais à un autre point de vue la tâche est plus difficile : la *diversité* de la valeur et du produit suivant les *individus* et leurs *variations* suivant les *époques* sont très grandes, et il en résulte pour l'imposition du produit des difficultés qu'on ne peut pas mettre complètement de côté, ni même toujours réduire dans une mesure considérable.

Il est presque impossible de déterminer avec une exactitude absolue la valeur *individuelle* ou le produit *individuel* des biens fonds et des industries qui tombent sous le coup de l'imposition, et cette détermination, même approximative et même pour un moment très court, exige un temps et des frais considérables. Ce sont surtout les variations de valeur et de produit suivant les *époques* qu'on pourra très rarement suivre d'une façon satisfaisante.

Cette situation explique une certaine *résignation* de la part de l'administration fiscale en ce qui concerne les impôts réels : on renonce souvent complètement à déterminer la valeur *individuelle* et le produit *individuel*, et on se contente d'établir des *classes* de valeur ou de produit dans lesquelles on fait ensuite rentrer les différents objets particuliers d'impôt suivant estimation *approximative* de leur valeur ou de leur produit.

Elle contribue encore à expliquer que le produit de ces impôts soit incapable de varier avec les besoins financiers, et en particulier d'augmenter avec eux : ils deviennent inévitablement des impôts *stables* dans une certaine mesure, notamment l'impôt *foncier* sur les propriétés *non bâties*, ils demeurent tels même en présence d'augmentations considérables des besoins financiers et fiscaux, et cela *non pas* pour des raisons de principe tenant à la *politique* en matière d'*impôts*, mais pour les raisons de technique fiscale auxquelles nous avons déjà fait allusion (cf. la situation de la France dans les années 1871 et suivantes)

L'objectif principal n'est pas tant de déterminer avec une véritable exactitude le montant absolu des produits que d'assurer de cette façon une *uniformité* de traitement *relative* entre les différents *objets particuliers* de chaque espèce d'impôts.

#### C. — *Fixation des taux de l'impôt*

§ 309. — Pour les impôts sur le *revenu*, les impôts *généraux* sur la *fortune* et les impôts *généraux* sur le *produit*, il suffit ici de renvoyer d'une façon générale aux développements qui ont été donnés sur les taux dans la section précédente, au sujet des bases de l'imposition (§§ 300-302, p. 427-429)

a. — Dans les impôts de *quotité*, les taux légaux, respective-

ment certaines graduations ou classes, seront simplement appliqués aux objets de l'impôt d'après les données de fait qui auront été déterminées et prescrits à titre de bases des paiements à faire par les sujets de l'impôt.

b. — Dans les impôts de *répartition*, la tâche se complique, parce qu'on ne peut déterminer les taux *individuels* pour chaque objet et pour chaque sujet qu'en répartissant le produit total de l'impôt entre les différents objets à imposer. Mais cette méthode fournit précisément la possibilité de remédier dans une certaine mesure aux défauts des impôts sur le produit que nous avons notés dans le § précédent, défauts qui sont particulièrement marqués dans l'impôt foncier sur les propriétés non bâties, dans l'impôt sur l'industrie, puis dans l'impôt par classes sur les propriétés bâties de la campagne et des petites villes, et jusqu'à un certain point encore dans l'impôt sur le produit des professions libérales indépendantes, exercées à titre d'*entreprise* (à la différence de leur exercice à titre de *service*).

Ce résultat peut être obtenu en ne fixant d'une manière générale d'*après le cadastre* que les *cotes* afférentes à chacune des parties du territoire, en descendant jusqu'à la *commune*, pour la partie du montant total de l'impôt que chacune doit fournir, et en autorisant au contraire, dans la répartition *individuelle* de la cote locale entre les différents objets et sujets de l'impôt, des *écarts* en dehors de la répartition et en dehors des taux qui seraient obtenus en prenant strictement pour base le cadastre. C'est ainsi qu'on peut, comme cela est désirable, incorporer un facteur *subjectif* à l'imposition *objective* et atténuer ainsi quelques-unes de ses rigueurs.

2°. — § 310. — Pour les impôts *indirects* de *consommation* attachés à une exploitation productive, il s'agit en règle générale de taux *fixes* (taux de quotité), pour leur exacte application aux objets de l'impôt, conformément à la méthode légale d'imposition d'après la matière première, le caractère de l'exploitation, le produit fabriqué, etc..., il faut déterminer exactement les *données de fait* que chaque exploitation particulière présente relativement à ces objets. Cette question étant résolue, la question de la fixation

des taux et de la détermination des dettes d'impôt individuelles d'un producteur déterminé est par la même résolue pour l'essentiel.

Mais en présence de l'inégalité notoire des charges qui pèsent sur les *différents* producteurs du chef de certains impôts de cette catégorie (1), notamment l'impôt sur la matière première, suivant la qualité des matières mises en œuvre (exemple topique : les betteraves, dans l'impôt sur les sucres), suivant l'organisation technique et suivant l'étendue de l'exploitation (grande ou petite industrie, distillerie, brasserie), la situation est ici analogue à celle que nous avons indiquée au sujet des impôts sur le produit : ici encore le *facteur subjectif négligé* se venge par l'inégalité des charges fiscales

Cela conduit à se demander si on ne pourrait pas, à titre *auxiliaire*, appliquer également ici le principe de *répartition*, afin d'*atténuer ces inégalités*. On pourrait en tout cas procéder ainsi constituer, conformément aux dispositions légales relatives aux objets et aux taux de l'impôt, des *dettes d'impôt collectives* ou *contingents* pour toute une branche de la production soumise à un impôt de consommation déterminé, par exemple pour la fabrication du sucre de betterave, pour la brasserie, pour la distillation d'alcools, puis répartir la somme, sous le contrôle de l'autorité fiscale et au moyen de commissions composées de contribuables, entre les différentes exploitations *particulières*, en autorisant pour des motifs *précis* et dans *certaines limites* des *écarts* qui modifieraient les résultats de la première opération d'*assiette* (cf. certaines expériences récentes en Autriche pour l'impôt sur les sucres, en Allemagne et en Autriche pour l'impôt sur les distilleries).

## II. — Assiette des impôts indirects détermination des données de fait qui servent à fixer les contributions individuelles dans les impôts sur des faits, des actes et des événements particuliers et variables.

§ 311. — Il s'agit donc ici notamment de la plupart des impôts de *circulation*, des impôts sur les *gains fortuits*, sur les *gains de jeu*

(1) Cf. §§ 145, 147, 275, 276, p. 196, 200, 396-400.

et sur les *successions*, et particulièrement des impôts de *consommation* qui, comme les *douanes* et les *octrois*, s'attachent à la *circulation* des marchandises (§ 254, p. 362).

Pour tous ces impôts la tâche de l'administration fiscale se présente essentiellement d'une autre façon et apparaît comme plus difficile à ce premier point de vue que pour les impôts directs sur l'*acquisition professionnelle* et sur la *possession*, par cela même que la détermination des données de fait dont dépend *en première ligne* l'*obligation à l'impôt* d'un *sujet déterminé* exige tout d'abord des mesures autres et plus étendues, une *procédure* propre et spéciale d'*observation*.

C'est ce qui explique que le *procédé* d'établissement des données de fait dont la présence est nécessaire pour qu'un impôt soit dû *diffère essentiellement* du procédé employé pour la catégorie d'impôts précédente, et que le centre de gravité de la tâche de l'administration soit ici dans la *constatation* de l'existence des *objets de l'impôt* : aussi est-ce de ce point que nous devons traiter ici *en premier lieu*.

#### A. — Détermination des objets de l'impôt.

1°. — § 312. — Pour les impôts de *circulation*, les moyens à cet effet consistent le plus souvent soit dans l'organisation d'un *enregistrement* administratif ou judiciaire, soit dans la *coopération des tribunaux* au règlement des *relations de droit privé*, soit dans l'obligation légale de soumettre au *timbre* les actes écrits qui relatent des opérations juridiques donnant ouverture à impôt, avec prescription de passer ces opérations par *écrit*, à défaut de quoi elles ne seraient pas valables en droit ou tout au moins ne pourraient pas être invoquées en justice.

Ces impôts contiennent souvent des éléments de *taxe* (v. livre IV, spécialement §§ 28, 29, 39-43, 70-73, p. 29-31, 38-43, 86-95 ; sur le caractère fiscal du timbre et de l'enregistrement en France, voir *Fin.*, III, §§ 502-570).

Les tribunaux (ou l'administration de l'enregistrement, etc.) sont tenus *par devoir d'office* de faire lever par leurs organes pourvus d'attributions financières les impôts afférents aux opérations juridiques parvenues à leur connaissance ou conclues avec leur coopération, ou de faire employer à ces mêmes organes les timbres de



valeur prescrits, ou bien, quand il y a séparation complète entre les attributions judiciaires et les attributions financières, de donner connaissance des opérations en question à l'administration financière compétente à fins d'évaluation et de levée de l'impôt.

Les *garanties* de réalisation de la contribution et les *formes de levée* (*recouvrement direct* ou *timbre*) sont les mêmes que pour les taxes (v. §§ 42, 43, 70 et suiv., p. 41-43, 86 et suiv.)

La liaison étroite de beaucoup de ces impôts à certaines formalités juridiques (§ 42, p. 41) facilite par conséquent beaucoup ici la tâche de l'administration des impôts. Mais le *principe directeur* de la *détermination des objets en technique administrative fiscale* est ainsi un peu dissimulé. Il est cependant au fond le même que pour la catégorie tout entière d'impôts *indirects* dont nous traitons ici : *obligation* directe ou indirecte, pour le sujet de l'impôt, de *déclarer* à fins d'assiette les objets d'impôt, sauf que cette obligation peut résulter ici implicitement des prescriptions, édictées pour des raisons matérielles, relatives à l'enregistrement et à la coopération des autorités publiques à des faits de droit privé, à des opérations juridiques.

2°. — § 313. — Pour l'imposition des *gains fortuits* (*Conjuncturengewinne*), le procédé de détermination des objets de l'impôt se règle d'après la *nature* du gain considéré et d'après l'impôt à adopter *en conséquence* (§§ 237-240, p. 346-351).

a. — Si l'imposition du produit et du revenu sert en même temps à atteindre les gains fortuits, il faut employer les *recherches* par les soins de l'*administration* concurremment avec les *déclarations* des contribuables.

b. — Si l'on emploie à cet effet les impôts de *circulation*, ce seront encore les registres ou les livres fonciers, qu'il faudra organiser en conséquence, qui fourniront les points de repère suffisants pour le cas le plus important en pratique, gain obtenu dans une mutation de propriété immobilière à titre onéreux.

c. — Même observation pour l'impôt successoral et pour tout compte particulier tenu de gains fortuits à l'occasion d'une *houree*.

d. — Pour l'imposition des *terrains à bâtir* et les cas analogues (§ 240, p. 350), il faut prescrire une *déclaration obligatoire*, avec

pénalités sévères en cas d'omission, pour le possesseur du terrain à bâtir et pour toute personne qui fait subir une modification *spécifique* à l'utilisation de ses biens-fonds. Il faudra faire intervenir à titre complémentaire des recherches par les soins de l'administration. Cf. les prescriptions relatives à la culture du tabac.

3°. — Le procédé le plus simple pour déterminer et pour atteindre les objets d'impôt résultant de *gains de jeu* consiste, — dans l'hypothèse où tout jeu est soumis à un contrôle public et à la nécessité d'une concession préalable de la part de l'autorité publique, et interdit en dehors de ces conditions, — à obliger le *tenancier* (débitur de ces gains) à *déclarer* les objets d'impôt en question, et à lever l'impôt *directement sur lui*, par conséquent à la source même de *produit*.

4°. — A la détermination des objets des *impôts successoraux* sert d'abord la *déclaration* habituellement *obligatoire* pour tous les héritiers, qui doivent en outre faire déclaration des légataires et des legs, puis, à titre complémentaire, l'obligation pour les *bureaux d'état civil* de donner régulièrement connaissance des décès à l'administration de l'impôt successoral. Il faut faire déclarer également la *nature* et le *montant* des successions, des parts d'héritier et des legs. Pour les *estimations*, il faut appliquer les règles admises en matière d'impôts de circulation, éventuellement des *taxations* (pour les biens fonds, les bâtiments, les meubles meublants, les objets particuliers, etc.).

5°. — § 314. — Parmi les impôts de *consommation* attachés à la *circulation* des marchandises, les plus importants sont les *douanes* à la *frontière*, en particulier les droits d'*importation* : c'est eux que nous devons principalement envisager ici comme élément tout à fait général du système moderne des impôts.

Les deux types les plus instructifs au point de vue de la théorie générale des impôts se présentent dans la législation britannique (v. *Fin.*, III, §§ 138 et suiv., notamment §§ 151, 154) et dans la législation française (*ibid.*, §§ 310 et suiv., spécialement §§ 324-329).

Ce que nous dirons des douanes s'appliquera *mutatis mutandis* aux *octrois* (pour la France, v. *Fin.*, III, §§ 342 et suiv.; sur l'organisation administrative, spécialement §§ 348, 349).

Les autres impôts attachés à la circulation des marchandises sont trop rares pour mériter ici une mention spéciale (sur le *droit de circulation* des vins en France, v. *Fin*, III, §§ 256, 262).

Le premier et principal moyen de déterminer les objets de l'impôt en matière de douanes est la *déclaration* obligatoire pour le *transporteur*.

Elle est la *mesure principale*, assez généralement répandue et revêtant partout des formes très semblables, qui sert à déterminer les objets de l'impôt en matière de douanes. On trouve rattachée à elle quelques autres mesures ayant pour but, soit de *faciliter la circulation* et de *simplifier les formalités de douane* dans l'intérêt de l'administration fiscale en même temps que dans l'intérêt du public (ces mesures ont pris récemment un plus grand développement avec une politique *plus libérale* en matière de tarifs), soit pour *assurer encore mieux* une *imposition* conforme à la *loi* (celles-ci appartiennent surtout à une époque antérieure, mais se rencontrent d'une façon générale avec une politique douanière à vues purement financières, mais inspirée par un esprit de fiscalité particulièrement marqué dictant des tarifs élevés, et surtout avec une politique nettement protectionniste).

Ces mesures présentent fréquemment une grande variété avec les différentes époques et les différents pays, notamment suivant le plus ou moins grand nombre des articles du tarif et le plus ou moins d'élévation des taux, suivant la configuration de la ligne frontière et le danger plus ou moins grand de contrebande qui en résulte, suivant le degré d'honnêteté de la population et du personnel des douanes, etc.

a. — Pour *faciliter la circulation* et pour *simplifier les formalités de douane*, outre le procédé déjà indiqué des droits *spécifiques*, notamment *au poids*, et non *ad valorem*, et des tarifs *uniformes*, et non par *qualités*, on emploie les moyens suivants :

α. — Droits *au poids*, soit au poids *brut*, soit au poids *net* obtenu en défalquant du poids brut des *tares* fixées par les règlements conformément aux pratiques usuelles d'emballage.

β. — L'obligation absolue de dédouaner les marchandises dès leur passage à la frontière nuit de plusieurs façons aux intérêts lé-

gitimes de la circulation, augmente directement et indirectement les frais qui pèsent sur le transporteur ou sur le propriétaire et n'est pas non plus commandée par l'intérêt financier. Ces considérations rendent désirable une procédure permettant aux marchandises de rester provisoirement *non dédouanées* jusqu'à leur arrivée à destination et de ne subir qu'à leur lieu de destination les manutentions douanieres nécessaires pour déterminer les objets d'impôt et les sommes dues. Elle suppose des *bureaux de douane particuliers* situés à l'intérieur, notamment dans les grandes villes : *bureaux intérieurs*, en outre des *bureaux frontière* ou *extérieurs*. Cette procédure est constatée par des *passavants* (*Begleitschein-verfahren*) ou autres pièces officielles certifiant l'identité des objets d'impôt mis par les douanes sous scellés, plombs, etc., et assurant le paiement des droits momentanément différé.

γ — Pour donner plus de *facilités* au commerce, en *différant* au besoin le dédouanement, on emploie des *entrepôts* appartenant à l'administration ou placés sous sa surveillance.

b — Pour *renforcer* les mesures qui servent à déterminer les marchandises visées par les tarifs de douane, notamment quand les taux sont très élevés, quand il s'agit de marchandises prohibées et quand la contrebande est particulièrement à craindre, on emploie surtout les procédés que von Hock résume de la manière suivante :

« On établit une deuxième ligne de douanes, pour contrôler la première, sur la limite entre la zone douanière et l'intérieur du pays (ligne de douanes intérieure) ; on munit de timbres particuliers les marchandises étrangères frappées de droits élevés, pour indiquer qu'elles ont été dédouanées, et les marchandises nationales similaires, pour attester leur origine, on les soumet à des contrôles de transport et de stationnement même à l'intérieur, puis à une visite à l'entrée dans les grandes places de commerce, afin de constater s'il n'y a point de marchandises étrangères non dédouanées ; la frontière est munie de murs et de fossés n'ayant d'ouvertures que sur les points où se trouvent des bureaux de douane ; on dépeuple la zone douanière » (*Oeffentliche Abgaben*, p. 128 ; voir d'autres détails sur les contrôles dans notre sous-section III, §§ 337 et suiv.).

On comprend aisément que des contrôles aussi étendus et aussi gênants ne peuvent se justifier qu'à titre exceptionnel et qu'ils ne sont le plus souvent plus praticables, surtout avec la concentration en masse, effet de la locomotion à vapeur, d'un trafic de marchandises qui a besoin de se mouvoir plus facilement et plus vite, et que d'autre part ils sont moins nécessaires qu'auparavant avec ce trafic dont la concentration et les conditions de transport rendent le contrôle plus facile.

Les *contrôles* sur les *employés* de l'administration fiscale à l'effet d'éviter qu'ils ne soient corrompus ou qu'ils ne favorisent la contrebande par des erreurs volontaires sur la quantité ou sur la nature des marchandises sont également d'une importance particulière pour la détermination sûre des objets de l'impôt dans les douanes et dans les accises à l'entrée des villes, comme au reste dans tous les autres impôts indirects de consommation (voir plus loin, § 342, p. 489).

B. — *Détermination des sujets de l'impôt.*

§ 315. — En raison de la nature de toute la catégorie d'impôts *indirects* dont nous avons parlé ici, impôts sur des faits et des actes *particuliers* et *variables*, la *tâche principale* de l'administration fiscale consiste, comme nous l'avons fait ressortir plus haut et comme les développements précédents viennent de le confirmer, dans la détermination des objets de l'impôt. Cette détermination opérée, il en résulte par là même *quelles personnes* peuvent être mises en cause à titre de *contribuables*. Mais comme dans plusieurs des cas qui rentrent dans notre catégorie il peut se présenter *plusieurs personnes* à la fois, il faut que le droit fiscal détermine avec plus de précision *qui est légalement le sujet de l'impôt*, ou, en d'autres termes, *qui doit être tenu au paiement de l'impôt* et *responsable* de ce paiement envers l'administration fiscale, s'il s'agit d'un *particulier déterminé*, et *lequel* ? ou s'il s'agit de *plusieurs personnes tenues solidairement*, et si l'une sera tenue en première ligne à titre *principal*, et si une autre sera tenue ou si d'autres seront tenues en seconde ligne à titre *subsidaire*, etc. Il y aura parfois lieu de distinguer le *sujet* ou les *sujets* de l'impôt proprement dits d'autres personnes qui interviennent à côté d'eux à titre de *répondants*.

Pour déterminer ces personnes et répondre à ces questions, il faut tenir compte, en les combinant ensemble dans certains cas, de considérations de *principe* concernant la *politique fiscale* et intéressant l'exactitude dans l'imposition et dans la répartition de la charge des impôts, et de considérations de *technique fiscale* tendant à assurer la rentrée des impôts et à en faciliter la levée.

1°. — Pour les *impôts de circulation*, les *redevances de timbre et de registration* et autres analogues, il faudrait, d'après les principes de politique fiscale, parmi les diverses personnes qui peuvent être mises en cause, par exemple à l'occasion d'un contrat, déclarer légalement redevable d'impôt celle qui a manifestement réalisé ou qui est tout au moins présumée avoir réalisé un *bénéfice*, etc. échappant en droit ou en fait à d'autres impôts (directs), celle qui, précisément pour cette raison, devrait être atteinte par les impôts de circulation, etc. à titre de *substitution* ou de *complément*, conformément au *fondement* de ces impôts (§ 228, p. 334). Mais cela n'est pas toujours d'une détermination simple et sûre, et même quand tel est le cas, des intérêts de technique fiscale peuvent obliger à s'écarter de la règle. Très fréquemment, par exemple quand c'est une vente ou une location à bail ou à ferme qui donne ouverture à impôt, il n'y a aucune raison pour *charger* de l'impôt *une seule* des parties contractantes, et il est juste que l'impôt soit supporté par *l'une et l'autre ensemble*. Si cependant, pour des raisons de technique fiscale, on désigne l'une des parties contractantes comme légalement redevable à titre exclusif ou à titre principal, et si l'on ne peut pas déterminer quelle est celle des parties contractantes qui a fait un bénéfice non imposé ou insuffisamment imposé d'autre part, le sujet de l'impôt devrait autant que possible être la partie *économiquement et socialement* la plus forte en général et par conséquent présumée encore telle dans la plupart des espèces concrètes. Il sera bon d'instituer une obligation *subsidaire* de l'autre partie, et cela également pour lui donner un intérêt efficace à l'accomplissement de l'obligation de la première. Cette solution serait aussi à recommander en règle générale au point de vue de la technique des impôts.

Pour plusieurs impôts de circulation levés au moyen du *timbre*

sur les actes écrits relatant des opérations juridiques, les considérations de technique fiscale doivent nécessairement passer au premier plan : la loi déclare redevable la personne qu'on peut le plus facilement et le plus sûrement saisir, par exemple celle qui a un intérêt impérieux à la possession d'un acte qu'elle emploiera comme moyen de preuve à l'appui d'une demande à un tiers ou comme moyen de preuve de l'accomplissement d'une obligation à sa charge.

Dans plusieurs cas il sera expédient, au point de vue de la technique fiscale, de rendre également responsable de l'impôt, à peu près comme on le fait pour les impôts de consommation, l'*objet matériel spécial* auquel se rapporte une opération juridique soumise à l'impôt ou l'acte soumis au timbre qui relate cette opération, sans avoir égard aux droits des tiers sur cet objet, ce procédé s'applique notamment aux opérations relatives à des *immeubles*. Il y a avantage à désigner ici comme sujet légal de l'impôt le *propriétaire* aux droits duquel reste ou passe l'objet en question.

2°. — Pour les *gains fortuits*, les gains de *jeu* et l'*acquisition* à titre d'*honneurs*, le *chargé d'impôt*, conformément aux sains principes de politique fiscale, doit être la personne qui réalise un gain ou qui acquiert. Mais la désignation du sujet légal de l'impôt et la désignation éventuelle de la personne qui en répondra à sa place seront encore ici dictées pour partie par des considérations de technique fiscale.

3°. — Pour les *douanes*, les *accises à l'entrée* dans les villes et les autres impôts sur des marchandises en voie de *transport*, il faut, pour des raisons d'opportunité tirées de la technique fiscale, désigner *en règle générale* comme sujets légaux de l'impôt en première ligne *non pas* les *propriétaires*, mais les *transporteurs*.

Les propriétaires peuvent cependant être désignés comme tels à titre d'exception, notamment au cas où les marchandises n'acquittent les droits de douane qu'une fois arrivées à destination (§ 314, a, §, p. 447, 448).

4°. — Pour certains impôts *intérieurs* de *consommation* attachés à la production des articles imposés, on peut dans certains cas désigner comme sujet de l'impôt, au lieu du producteur lui-même,

l'acheteur du produit (fabriqué) qui le met en circulation dans le trafic libre exemple dans l'impôt sur le tabac *au poids*, dans l'impôt sur la *production* des vins, procédés justifiables par le fait que l'acheteur est mieux en état de faire l'avance de l'impôt.

C. — *Fixation des taux de l'impôt.*

§ 316 — Il n'y a rien de particulier à ajouter à ce qui a été dit précédemment sur ce point (§ 303, p. 430). Les objets et les sujets de l'impôt étant déterminés, la fixation des contributions individuelles conformément aux données du tarif est une simple opération de calcul. Avec les tarifs compliqués des impôts de circulation et de plusieurs systèmes de douanes, cette opération peut devenir au reste une chose assez compliquée et exiger un personnel spécial de calculateurs exercés.

## Sous-section II.

### Levée des impôts.

#### Introduction.

§ 317. — La levée des impôts, spécialement la levée des impôts de l'*Etat*, soulève principalement *deux séries de questions* : *qui* doit assurer cette levée (question des *organes de levée*) ? *comment* doit-elle être *organisée* ? Comme d'habitude, ces questions dépendent plus ou moins réciproquement l'une de l'autre, de sorte que la solution de l'une d'elles préjuge souvent de la solution de l'autre. En outre, elles ne sont pas des questions absolument générales, et elles ne comportent même le plus souvent que des réponses relatives suivant le temps et le lieu, sans qu'il soit cependant impossible d'établir théoriquement des conditions déterminantes à l'un et à l'autre de ces deux points de vue. Enfin, ici encore, beaucoup de questions relatives soit aux organes de la levée des impôts, soit à son organisation, se règlent sur la nature, considérée au point de vue de la technique fiscale, de chaque classe d'impôts et de chaque impôt particulier ; ici encore la distinction entre les impôts *directs* et les impôts *indirects*, au sens de ces mots dans la



technique administrative, est d'une importance prépondérante. L'attention du lecteur devra dans les pages qui vont suivre se porter particulièrement sur l'influence de ce critère.

### I. — Organes de levée des impôts

On peut pour l'essentiel faire à cet égard une distinction *tripartite* et considérer en conséquence *trois systèmes de levée* : A, levée de l'impôt par des *fermiers* ; B, levée par les *corps administratifs autonomes*, particulièrement les *communes* ; C, levée par des *organes de l'Etat* (autorités et fonctionnaires de l'administration des impôts), qu'on désigne sous le nom de *levée directe* ou de *régie de l'Etat*.

La ferme a été le système de levée prépondérant dans le monde antique ; elle a été employée de nouveau, et étendue dans plusieurs pays, avec le développement de l'imposition dans la période de transition entre le moyen âge et l'époque moderne, particulièrement jusqu'à la Révolution française ; elle a été ensuite de plus en plus, sinon entièrement remplacée par l'administration directe, du moins restreinte à certaines sphères d'importance secondaire dans le domaine des impôts (et des taxes). L'emploi des corps administratifs autonomes comme organes de levée des impôts de l'Etat ne présente pas une tendance évolutive aussi nette et présente une diversité plus grande suivant les différents pays et les différentes classes d'impôts. Pour les impôts indirects, les Etats modernes ne l'admettent que dans certains cas, par exemple en matière de droits à l'entrée des villes et généralement en matière d'impôts attachés à des exploitations productives locales, mais non en matière de douanes ; il se présente assez fréquemment à l'époque actuelle en matière d'impôts directs.

#### A — Ferme des impôts.

§ 318. — Le jugement à porter sur la ferme doit nécessairement être différent suivant les circonstances que nous allons exposer : il ne peut *pas* par conséquent être *absolu*, mais purement *relatif*

d'après l'histoire. Il faut considérer d'une part l'ensemble de l'évolution dont chaque Etat présente un degré particulier dans la civilisation à laquelle il a atteint et dans sa vie économique, et particulièrement le degré de développement qu'ont atteint les interventions de l'Etat et, en connexion avec elles, l'administration publique et le fonctionnarisme. Il faut distinguer d'autre part suivant qu'il s'agit d'un vaste système de fermes, d'un affermage à titre général de tous les impôts ou du moins de grandes catégories d'impôts tout entières, comme les impôts indirects (monopoles, régales, douanes, accises intérieures, octrois d'Etat) ou les impôts directs (ferme générale dans ce sens), ou bien de l'affermage de certains impôts particuliers d'importance plutôt secondaire (ferme spéciale dans ce sens).

On peut sans doute alléguer pour ou contre des motifs d'ordre tout à fait général, mais, en raison des circonstances que nous venons d'indiquer, ces motifs ont une importance variable, et par conséquent, malgré ce qu'ils contiennent de vrai, ils n'ont pas autant de portée qu'on ne l'a souvent pensé.

Ainsi on a parfois plaidé pour la ferme en faisant valoir cette proposition, qui n'a pas été démontrée à un titre aussi général, et n'est pas non plus démontrable à ce titre : la ferme aurait pour elle, conformément à sa nature, de présenter les avantages commerciaux inhérents à toute exploitation privée.

Le bénéfice du fermier, y compris les frais d'administration et de levée auxquels il doit pourvoir, correspond sans doute aux frais de levée de l'administration directe et peut même être inférieur à ces frais. Mais les choses sont toujours toutes différentes au fond suivant que les frais de levée consistent dans le coût d'un système rationnel d'appointements pour les agents du fisc ou, tout au moins pour partie, dans le bénéfice industriel d'un fermier. Il y a ici une différence de conception politique, sociale et éthique, et cette différence n'est en faveur de la ferme pour ainsi dire à aucune époque et sous aucune constitution. La ferme peut cependant être nécessaire ou mériter la préférence, mais même alors les bénéfices d'économie privée qui y sont attachés constituent un inconvénient. Il faut considérer en outre l'origine d'une partie tout au moins des

bénéfices de la ferme : ils résultent souvent pour partie des circonstances fâcheuses qui se lient quelquefois à ce régime d'une façon presque nécessaire.

L'opinion qui préfère à titre général la ferme à l'administration directe repose sur une hypothèse fautive et n'est pas confirmée par l'expérience (pour la France, v. *Fin.*, III, § 152).

Ceci conduit au point principal et décisif de la question.

1°. — § 319. — Un vaste système de fermes est parfois, ainsi notamment pour les exemples historiques les plus importants que présente le monde antique, et également, mais ici sous des conditions plus spéciales, dans la période de transition entre le moyen âge et l'époque moderne, le seul *expédient* qui s'offre pour lever les impôts, ou tout au moins le meilleur expédient qui s'offre tout d'abord, quand il n'y a pas de mécanisme organisé et développé dans l'administration de l'Etat.

La ferme est donc *justifiée historiquement ici*, parce qu'elle est seule à pouvoir résoudre le problème posé. Mais, même dans les conditions les plus favorables, elle apparaît comme une étape historique *transitoire* dans le processus de l'évolution de l'économie communautaire.

Avec le développement actuel de l'idée de l'Etat chez la plupart des peuples civilisés, il ne peut par conséquent plus être question de la ferme comme système de levée à titre général.

2°. — Même la ferme en tant que moyen annexe de levée des impôts dans certains cas particuliers (ferme spéciale dans le sens défini au § précédent) ne doit être employée qu'avec précaution et dans certaines limites.

a. — Pour tous les impôts qui exigent qu'on prenne une connaissance précise des situations *privées*, du revenu et de la fortune, pour déterminer les sommes dues, donc notamment pour les impôts *directs* sur le revenu et sur la fortune, la ferme est à rejeter absolument.

b. — Pour les impôts *indirects*, les objections disparaissent ou s'affaiblissent. Mais d'autres conditions commandent ici encore de n'adopter la ferme qu'à titre exceptionnel et d'en limiter l'emploi à certaines taxes.

α. — Pour les *grands impôts indirects de consommation*, en particulier pour les *douanes* et pour les impôts *intérieurs* attachés à l'*exploitation productive*, le fise, le commerce et la production ont un intérêt de premier ordre à l'*uniformité* de l'impôt et de son mode de levée dans tous les bureaux et sur toutes les parties du territoire. Sinon il y a lésion, par suite de l'inégalité des conditions de la concurrence, au détriment de certaines régions, de certaines voies commerciales, de certains contribuables. Aussi l'*unité* des principes d'administration et de leur mode d'application est-elle précisément dans cette sphère un facteur dont on reconnaît de plus en plus la portée. L'administration par l'*Etat* lui-même peut seule assurer ici cette unité dans une mesure suffisante et sans que naissent d'autre part des inconvénients nouveaux.

β. — Ce que nous venons de dire s'applique également *mutatis mutandis* à l'affermage d'un *monopole* (par exemple le monopole du tabac) à une société.

γ. — Pour les *octrois urbains* et les *péages* sur les *voies publiques*, sur les *ponts* et dans les *ports*, et pour d'autres espèces analogues, la question se présente souvent au contraire d'une façon incontestablement différente, et moins au désavantage de la ferme.

B. — Levée des impôts de l'État par les corps administratifs autonomes.

§ 320. — Il s'agit ici notamment de la *commune*, qu'on peut considérer ici comme type, parfois aussi du *cercle*, du *district*, de la *province*. La commune peut encore lever en même temps des impôts de cercle et des impôts provinciaux. Le cas inverse, levée d'impôts *communaux*, de cercle, etc... par les agents de l'*Etat*, est également possible et se présente également dans la pratique.

L'intermédiaire des corps administratifs autonomes peut d'autre part être employé par l'Etat moderne de *deux* façons différentes : 1° la commune n'est pas seulement un *organe de levée*, mais en même temps un *répondant d'impôt* tenu lui-même pour des *sommes déterminées* ; 2° elle fonctionne seulement à titre d'organe de levée des impôts.

Dans les deux cas il faut laisser de côté dès le principe, pour en attribuer directement la levée à l'Etat, les impôts de *circulation*, sauf ceux qui atteignent les opérations juridiques relatives aux immeubles, mutations de propriété, etc .. et, parmi les impôts *indirects* de *consommation*, les *douanes*, et le plus souvent aussi les impôts *intérieurs* de *consommation* attachés à une *exploitation productive*.

On peut penser aux communes comme organes de levée à titre plus général pour les *impôts de l'Etat* sur les *consommations proprement dites* (*Verzehrungssteuern*) levés sous forme d'*accises* à l'*entrée* dans les villes (surtout quand il existe à côté d'eux des impôts communaux correspondants), pour la *plupart* des impôts *directs*, en particulier pour les impôts sur le *produit*, et encore pour les impôts *personnels*, pour les impôts par *classes*, pour les impôts sur le *revenu*, pour les impôts sur la *fortune*, pour les impôts *successoraux*, pour les impôts sur *certaines gains fortuits* (en matière de mutation de propriété immobilière et sur les terrains à bâtir), pour certaines *redevances* perçues à l'occasion de *licences* industrielles et pour les impôts *somptuaires directs*.

1°. — *La commune répond de l'impôt.*

§ 321. — La responsabilité communale peut être mise en cause notamment pour certaines des catégories principales des impôts directs que nous venons d'énumérer, les impôts sur le produit, sur le revenu et sur la fortune.

Pour ces trois catégories d'impôts on pourrait même, à l'époque présente, à peu près comme dans le système des contingents d'impôt par province, par commune et par ordre de l'ancienne constitution de l'Etat par ordres, adjoindre à un système de *répartition* rationnel et reposant sur des bases exactes (§ 301, p. 428) l'obligation des fractions du territoire ou des corps administratifs autonomes, des communes, à répondre directement de l'impôt à l'Etat, ou la responsabilité de chaque corps administratif autonome envers le corps immédiatement supérieur auquel il ressortit politiquement, avec responsabilité finale des provinces envers l'Etat. On pourrait même considérer, à proprement parler, cette responsabilité comme une conséquence du principe de répartition.

Cette responsabilité ne serait en elle-même, quoi qu'on en ait pu dire, ni *injuste* ni *rigoureuse*. Il s'agit simplement de savoir si les *déficits* ou les *arriérés* doivent être supportés par la communauté d'Etat tout entière, comme c'est aujourd'hui le cas habituel, ou par une communauté locale, en descendant jusqu'à la commune. La question ne peut du reste guère comporter une réponse générale ; ici encore il ne peut y avoir que des réponses historiquement relatives.

a. — La responsabilité communale est incontestablement en harmonie avec les régimes juridiques restrictifs en matière d'agriculture et d'industrie, avec le caractère étroitement corporatif de la commune à bourgeoisie stable, avec les anciennes limitations du droit d'établissement et avec les anciens droits de retrait, avec un faible développement des voies de communication, avec la faible portée des droits civiques généraux (qualité de citoyen de l'Etat) au point de vue politique et au point de vue de l'économie publique, en un mot avec les *anciennes conditions économiques et juridiques* en général.

b. — La situation change avec l'irruption de l'*individualisme* dans le droit économique et dans toute la vie économique, avec la dissolution des anciens régimes juridiques, avec la transformation de la commune bourgeoise en commune d'habitants, avec la pleine liberté d'établissement et avec les moyens de communication modernes qui facilitent le mouvement de la population d'une localité à une autre, avec le droit d'acquisition de chaque particulier découlant comme droit *civil* de la législation de l'Etat, etc... ; la responsabilité des communes en matière d'impôts ne semble plus conciliable, ni en droit ni en fait, avec ces conditions nouvelles.

Dans les conditions actuelles, malgré l'exemple de quelques législations comme celle de la Russie et celle du Wurtemberg, le mieux est donc que la communauté d'Etat assume directement, même dans le système de la répartition, les déficits et les arriérés des impôts.

2°. — *Levée des impôts par les soins des communes.*

§ 322. — Ici la commune lève les impôts de l'Etat, conformément aux prescriptions générales de la loi, *par ses organes administra-*

tifs, mais *pour le compte de l'Etat, sans fournir* elle-même aux déficits et arriérés. Dans l'hypothèse d'une bonne solution relative aux frais de levée des impôts, plus d'une raison — économie, meilleure adaptation aux conditions locales, etc... — milite en faveur de l'application de ce système aux impôts énumérés plus haut (§ 320, *in fine*, p. 457), surtout aux impôts directs.

Il n'y a de difficulté que pour la solution à donner à la question des *frais de levée*. S'ils sont à la charge de la commune, il y a de ce chef une certaine responsabilité communale, au sens du § précédent, dans la mesure de ces frais, ce qui présente ici un inconvénient particulier, parce que ces frais peuvent varier considérablement d'une commune à une autre suivant les classes d'impôts et suivant les conditions locales.

Il faut, par conséquent, demander *par principe* que l'*Etat* supporte lui-même les frais de levée de ses impôts ou qu'il en tienne compte à la commune. Mais cela n'est pas si facile à réaliser dans la pratique, parce que ces frais ne peuvent pas être évalués exactement et qu'on ne peut le plus souvent pas les distinguer nettement des frais de levée des impôts propres à la commune. Il faut, par conséquent, ordinairement renoncer à une *comptabilité spéciale* avec l'Etat au sujet de ces frais, et accorder aux communes une *somme ronde* ou *provision* suffisante, consistant habituellement en un *pour cent* détermine de la recette brute.

Quand il y a au contraire levée *par l'Etat* et que les communes et les circonscriptions administratives intermédiaires entre elles et l'Etat ont à percevoir des *centimes additionnels* aux impôts de l'Etat, il est bon, pour simplifier et pour réduire les frais, de faire lever ces centimes additionnels avec la *coopération* des *organes de l'Etat*. Ce procédé peut parfois, du reste assez rarement, être employé même pour les impôts communaux indépendants, contre bonification à forfait que les communes feront à l'Etat.

#### C. — Levée directe des impôts de l'État (Régie).

§ 323. — D'après ce qui précède, la régie doit être exigée, dans l'intérêt de la plus grande *unité* et de la plus grande *uniformité*

possibles dans l'application des règles administratives, dans l'assiette et dans la levée des impôts, pour les *grands impôts indirects de consommation*, les *douanes*, la plupart des impôts *intérieurs* attachés à une *exploitation productive*, les impôts levés sous forme de *monopoles* (abstraction faite ici de la réglementation de la vente au détail des objets du monopole), et pour les impôts de *circulation* (abstraction faite ici, le cas échéant, du débit du papier timbré ou des timbres mobiles au détail).

La levée des *grands impôts directs* sur le *produit*, sur le *revenu*, etc... peut aussi s'effectuer par les soins de l'administration de l'Etat elle-même, la pratique est souvent en ce sens. Il sera cependant souvent expédient, comme nous l'avons expliqué, de la confier aux corps administratifs autonomes, notamment aux *communes*.

## II. — Organisation de la levée des impôts.

§ 324. — L'organisation administrative du service de levée des impôts ainsi que l'organisation de la levée en général et le régime de droit administratif intéressant les contribuables qui s'y rattache présentent tout d'abord certaines différences suivant qu'il s'agit du *cas normal*, levée des contributions, conformément aux *prescriptions légales*, sur les redevables *particuliers*, c'est-à-dire levée *proprement dite* (on peut lui donner ce nom pour l'opposer au mode de levée dont nous allons parler ensuite), ou du *cas exceptionnel* de l'*abonnement*. Dans ce dernier cas la tâche de l'administration fiscale est beaucoup *simplifiée* en ce qui concerne l'assiette, ou détermination des données de fait qui servent à fixer les contributions, par suite en ce qui concerne les contrôles et finalement la levée des impôts elle-même ; cette tâche peut même se réduire presque à rien. On y suffit par conséquent avec un bien moindre appareil d'administration et d'employés, on administre plus simplement et on écarte un grand nombre de difficultés relatives à l'organisation tout entière de l'administration fiscale et spécialement de la levée des impôts. C'est pourquoi nous parlerons de ce procédé en premier lieu.



## A. — Abonnements.

On entend par là des règlements le plus souvent *contractuels* de la dette d'impôt entre l'administration de l'Etat d'une part et, d'autre part, un ou plusieurs contribuables, ou une collectivité de contribuables engagés solidairement, ou un groupe formé à fins *acquisitives*, groupe industriel ou groupe professionnel, ou encore une communauté locale tout entière. Par suite de ce règlement, les impôts ne sont plus, comme d'après les dispositions de la loi, établis sur les contribuables individuels, évalués d'après les objets, etc... et levés à titre individuel, aux termes fixés, la somme stipulée est simplement versée par le contribuable dans les caisses publiques ou recouvrée par celles-ci chez le contribuable.

Ce système présente certains *avantages* techniques incontestables au point de vue financier comme au point de vue de l'économie privée et au point de vue de l'économie publique : réduction des frais d'assiette, de contrôles et de levée, commodités pour l'industrie privée (exemple dans les impôts sur la distillation d'alcools et sur les fabriques de sucre ; résultats analogues aux effets de l'*Abwulzung*, cf. § 145, p. 196 et suiv.).

Mais à ces avantages s'opposent le plus souvent des *inconvénients* encore supérieurs.

Le système de l'abonnement constitue d'une façon générale une brèche faite au droit commun en matière d'impôts : cette brèche ne laisse point de soulever des objections de principe, et c'est précisément dans ce domaine qu'il faut éviter autant que possible de la pratiquer, en raison de l'influence de l'imposition sur les conditions de la concurrence économique. Si l'imposition existante est défectueuse au point de vue de la technique fiscale, il faut s'efforcer de la perfectionner d'une manière générale. L'abonnement n'est souvent qu'un privilège permettant à un petit nombre de personnes d'échapper à des inconvénients de l'imposition que la masse est forcée de subir.

Le jugement d'ensemble doit donc être *défavorable* aux abonnements. Certaines exceptions justifiées ne font que confirmer la règle,

mais elles révèlent habituellement des défauts particuliers du système général d'imposition, des difficultés particulières relatives au contrôle, au danger de la contrebande, etc..., défauts et difficultés qui se présentent fréquemment dans les impôts indirects de consommation.

#### B. — Levée des impôts proprement dite ; ses organes.

§ 325. — A la levée des impôts par les organes de l'administration des finances correspond leur paiement par les sujets qui y sont tenus. Il faut suivre ici dans la mesure du possible les règles qui se déduisent des principes d'administration fiscale, *fixité et commodité* de l'imposition et *réduction des frais* de levée au *minimum* (§§ 189-192, p. 269-275). Il s'en déduit encore certains *desiderata* relatifs à l'*organisation* du service de levée dans l'Etat et dans la commune.

L'*organisation technique* de ce service est en partie connexe aux dispositions générales qui régissent l'administration des finances, le service de comptabilité et de caisse, et il faut donner ici quelques détails là-dessus. Certaines différences suivant les différents Etats qu'on considère résultent de différences plus générales dans l'organisation administrative tout entière. Mais dans l'ensemble l'organisation de la levée des impôts, comme l'organisation de l'administration fiscale en général, doit se régler d'après les *différentes classes d'impôts* et en partie aussi d'après les différents impôts *particuliers* qui composent chaque classe. C'est précisément de ces considérations qu'il faut tenir ici tout particulièrement compte. Il suffira de relever certains points essentiels sur lesquels, d'après l'état des choses, c'est-à-dire d'après l'ensemble des caractères techniques de l'impôt considéré, ces considérations doivent partout faire plus ou moins sentir leurs effets et conduire à des organisations appropriées du service de levée, ce qui s'est également réalisé fréquemment en fait.

Au point de vue de l'organisation du service de levée, il faut distinguer les *grandes catégories de technique fiscale*, au nombre de deux ou trois : impôts *directs* au sens administratif ; impôts *indirects* dans le même sens ; puis, parmi ceux-ci, les impôts de con-

*sommaton* et les impôts de circulation levés au moyen du *timbre* ou comme redevances de *registration*, etc. ; c'est cette grande division *tripartite* qui correspond le mieux, également au point de vue pratique, au régime général de l'administration fiscale dans l'Etat moderne à système d'impôts développé.

Mais, au point de vue de la *levée* elle-même et encore au point de vue de l'*assiette*, il faut faire des sous-distinctions dans ces catégories, de sorte qu'on obtient *huit groupes* entre lesquels se répartissent les impôts le plus généralement adoptés par les Etats contemporains : 1° impôts *directs* principaux ordinaires (impôts sur le produit, sur le revenu, sur la fortune) ; 2° *douanes* ; 3° *droits d'entrée* dans les villes ; 4° impôts de consommation levés sous forme de *monopoles* ; 5° impôts *intérieurs* attachés à l'*exploitation productive elle-même*, à subdiviser encore au besoin par branches de production pour les examiner au point de vue de leur assiette et de leur levée ; 6° impôts de *circulation* levés au moyen du *timbre* ; 7° impôts de circulation recouvrés *directement* et impôts de circulation levés comme redevances d'*enregistrement*, d'*inscription*, etc. ; 8° impôts *successoraux*.

Cette division plus détaillée, appliquée en même temps à l'*assiette* et à la *levée*, est expédiente, jusqu'à un certain point nécessaire, et également usuelle dans la pratique. En effet, la *détermination des données de fait* concernant les sujets et les objets de l'impôt suppose une procédure différente non seulement pour chacune des trois grandes catégories générales, mais encore pour chacun des huit groupes que nous venons d'énumérer, et *pour tous, sauf le premier*, impôts directs ordinaires, le procédé le plus simple, et parfois même obligé, consiste à *rattacher directement la levée à l'assiette*, ou à la *détermination des données de fait* concernant les *sujets* et les *objets* de l'impôt et à la *fixation des sommes dues* qui aura été faite sur la base de cette détermination.

Les détails de l'organisation administrative présentent une diversité qui ne comporte souvent qu'une explication historique. On peut citer comme modèle l'organisation française, qui est étudiée dans le tome III de cet ouvrage ; voir en outre au tome I<sup>er</sup> (3<sup>e</sup> édition originale) le chapitre III, section I, particulièrement §§ 94 et suivants.

Dans les impôts *directs*, en raison de l'ensemble de leur organisation, l'*assiette* et le service administratif qui l'assure sont séparés de la *levée* et du *service de levée*. L'*assiette* est effectuée en règle générale *assez longtemps avant la levée*. Mais le service de l'*assiette* et le service de levée peuvent être organisés *en commun* pour les différentes espèces d'impôts directs, et leur levée peut être assurée par le *même* organe administratif, relevant de l'Etat ou de la commune, avec simple séparation entre les différents impôts dans la comptabilité, etc. . Des motifs impérieux de technique fiscale obligent en règle générale à séparer davantage, ou même entièrement, l'*assiette* et la levée de toutes les catégories d'impôts *indirects*, des impôts de *circulation* et de l'impôt *successoral*. Mais dans tous ces impôts l'*assiette* et la levée ont entre elles les rapports les plus étroits.

Les affaires administratives qui concernent les autres impôts directs sont en outre en rapport plus intime avec l'administration intérieure générale du pays : aussi le service qui en est chargé peut-il être davantage incorporé à l'ensemble de cette administration ; la pratique est parfois en ce sens, tout au moins pour partie, notamment en ce qui concerne l'*assiette*. Les affaires administratives qui concernent les autres impôts sont le plus souvent d'une nature technique tellement particulière qu'elles exigent pour toutes leurs phases un service administratif propre pourvu d'une organisation spéciale. Ce service a par suite habituellement, notamment en France, sa hiérarchie administrative distincte de l'administration intérieure du pays pour toutes les instances, y compris les instances moyenne et inférieure.

1°. — *Levée des impôts directs.*

§ 326. — Comme organes *immédiats* de levée vis-à-vis des contribuables particuliers, organes chargés d'effectuer les opérations de caisse et de comptabilité conformément aux indications reçues des organes de l'*assiette*, fonctionnent ici les *receveurs officiels* de l'Etat ou de la commune, spécialement les agents inférieurs qu'on appelle en Allemagne *Untererheber*, *Einbringer*, *Steuerempfänger*, et en France *percepteurs* et *receveurs municipaux*. Il faut les répartir en nombre suffisant sur l'ensemble du territoire et entre

les communes, notamment afin d'organiser commodément le service dans l'intérêt du public (§ 191, p. 272).

Le paiement de l'impôt aux receveurs s'effectue de deux façons principales, soit par *remise* : le contribuable, sur une invitation spéciale pour un cas particulier, ou en vertu d'une prescription tout à fait générale édictée une fois pour toutes, ou à son libre choix, *apporte* ou *envoie* au receveur, aux termes fixés, la somme due ou échue, soit par *recouvrement* (*Einzahlung, Einhebung*) : à des époques déterminées, le receveur fait *retirer* la somme échue chez le contribuable en lui faisant présenter la quittance d'impôt.

Les sommes ainsi levées sont ensuite versées par les receveurs inférieurs aux receveurs *supérieurs* fonctionnant sur des circonscriptions plus étendues (en Prusse, par cercles, etc. ; en France, un receveur particulier par arrondissement), puis par ceux-ci aux receveurs provinciaux, qui les versent enfin dans la caisse générale de l'Etat, soit directement, soit par l'intermédiaire de caissiers provinciaux (*Provinciälcassenvorwalter*). Notre tome 1<sup>er</sup> donne un résumé de l'organisation des caisses publiques en Prusse, en Bavière, en Autriche et en France (3<sup>e</sup> ed. originale, §§ 126-131).

2°. — *Levée des impôts indirects.*

§ 327. — Pour des impôts aussi différents dans leur technique que le sont les grandes catégories d'impôts indirects, le service de levée ne peut pas non plus faire toujours l'objet d'une exposition embrassant tous ces impôts à la fois.

a. — Ainsi pour les *douanes* et pour les *droits d'entrée* dans les villes il faut opérer l'assiette, ou détermination des sommes dues, *d'espèce en espèce* dans des *localités déterminées*, et immédiatement après lever l'impôt en conséquence. L'assiette et la levée ne sont ici séparées que par un *court laps de temps*. L'assiette nécessite un personnel administratif inférieur particulier, bien dressé au point de vue de sa technique spéciale et en général constamment à la disposition du public dans les localités en question ; on peut ou bien le faire fonctionner en même temps comme personnel de levée, ou bien lui adjoindre un personnel de levée spécial affecté à ce service dans les *bureaux* de douane, etc. . La levée s'effectue alors, s'il n'est pas accordé de crédit, immédiatement après la fixation de

la somme due, par remise directe de la part du contribuable ou de son représentant.

b. — Pour les *impôts intérieurs de consommation* attachés à certaines exploitations productives (impôts sur la bière, sur les alcools, sur le sel, sur les sucres, etc...), la détermination des sommes dues ne se fractionne pas comme pour les douanes et pour les droits d'entrée suivant les sujets et les objets de l'impôt, les espèces particulières ou les actes particuliers qui donnent ouverture à l'impôt. Aussi l'administration est-elle ici organisée d'une autre façon. Comme dans les impôts directs, — encore une nouvelle ressemblance, dont on n'a pas toujours tenu suffisamment compte (§ 99, p. 132), — l'acte de levée d'impôt est ici, en règle générale, *distinct* de la détermination de la somme due. D'autre part, on applique généralement de *grosses sommes* à chaque sujet *déterminé* de l'impôt (le fabricant) sur la base d'une détermination de sa dette pour *tout un processus de production* ou pour d'autres objets analogues, détermination effectuée au moyen d'une procédure *préalable particulière*. Ces sommes peuvent ensuite, comme les cotes des impôts directs, être levées, par voie de remise ou par voie de recouvrement, en particulier par une autorité fiscale supérieure, par exemple un bureau principal des douanes fonctionnant en même temps comme organe de levée à ressort étendu (éventuellement la province, le cercle, etc...) pour les impôts sur le sel, le sucre, l'alcool, la bière et autres analogues.

La somme due une fois déterminée, la levée de ces impôts peut au reste aussi bien être effectuée par les soins des receveurs des impôts directs.

c. — La levée des impôts établis sous forme de *monopoles* s'effectue, au moment de la *vente* des articles qui font l'objet du monopole, au moyen de l'*élévation du prix* au delà du montant qui serait déterminé par les frais de production propres à ces articles. La levée de l'impôt consiste donc ici dans une bonne *organisation de la vente*.

Les *débitants* au détail et les *entrepouseurs* en gros peuvent avoir ici des relations analogues à celles qui existent pour les impôts directs entre les receveurs inférieurs et les receveurs supérieurs (cf ,

pour le monopole des tabacs en France, *Fin.*, III, §§ 294 et suiv.).

3°. — *Levée des impôts de circulation.*

§ 328. — Ces impôts sont souvent, comme nous l'avons vu, étroitement unis à des taxes

a. — Le *débit* des *timbres* (papiers timbrés et timbres mobiles) est *décentralisé* autant que possible, à peu près comme le débit des articles monopolisés.

b. — Le recouvrement *direct* des impôts de circulation, etc., pratiqué *au lieu et place* de la levée au moyen du timbre et la levée des redevances de registration s'effectuent par les soins des *caisses* des autorités judiciaires ou autres intervenant dans les actes qui donnent ouverture à impôt, ou éventuellement, par commission de ces autorités et conformément au décompte qu'elles ont établi, par les soins d'un autre bureau du fisc ou du personnel de ce bureau. On peut à cet effet se servir encore des notaires ou d'autres personnes analogues, qui versent ensuite dans les caisses publiques les sommes perçues (exemple en Bavière).

4°. — *Levée des impôts successoraux.*

Ces impôts ont fréquemment des liens historiques avec les redevances de timbre et avec les impôts de circulation ou constituent même un élément de ceux-ci, respectivement des redevances sur les mutations de propriété; tel est le cas, entre autres pays, en France. Leur assiette et leur levée sont alors assurées par les caisses dont nous venons de parler (3°, b); il y a cependant des exemples de bureaux spéciaux pour l'impôt successoral (notamment en Prusse). La détermination des objets de l'impôt et des sommes dues est souvent une affaire compliquée qui peut exiger un personnel spécialement dressé à cet effet. La levée est alors effectuée par les bureaux spéciaux eux-mêmes ou par un autre bureau fiscal qui se conforme à leurs indications.

5°. — *Principes généraux concernant le personnel de levée.*

§ 329. — a. — Les fonctionnaires qui perçoivent des impôts doivent en règle générale fournir un *cautionnement*.

b. — Les receveurs inférieurs des impôts directs et les fonctionnaires correspondants pour les autres impôts sont responsables d'une exacte réclamation et poursuite des impôts conformément

aux instructions qui leur ont été données, rôles, tarifs, etc... (RAU, I, § 289).

c. — Les receveurs *inférieurs* des impôts *directs*, et en partie aussi ceux de certains autres impôts, peuvent être rémunérés pour tout ou pour partie, en remplacement total ou partiel d'appointements fixes, au moyen de *quotités* (*tantrèmes*) des sommes d'impôt qu'ils lèvent. Cependant, pour assurer à ces agents un revenu suffisant et pour ne pas doter les différents emplois d'une façon trop inégale, il faudra alors leur garantir un produit total *minimum* ou leur accorder des suppléments de solde (exemple en Prusse). Mais dans l'ensemble, pour le personnel *supérieur* du service de levée et même pour le reste du personnel de l'administration des impôts, le système du *traitement pur et simple* est à préférer, en admettant au besoin, à titre d'exception qui n'est pas à approuver sans autre forme de procès, que les agents de contrôle recevront des parts de prise sur les fraudes qu'ils découvrent et d'autres gratifications analogues (§ 341, p. 487-488). Les débitants d'articles monopolisés et de timbres touchent un pour cent fixe sur leurs ventes, mais ils doivent observer les prix de vente au détail déterminés par les tarifs.

d. — C'est précisément en ce qui concerne le personnel de levée qu'il faut le plus suivre dans la mesure du possible les deux principes où von Hock voit les premiers principes de l'administration des impôts en général : *peu* d'employés, mais *bien payés* et *bien instruits* (*Oeffentliche Abgaben*, p. 41 et suiv.).

C. — Réalisation pratique de la levée des impôts ;  
dispositions et mesures à cet effet.

§ 330. — La réalisation de la levée des impôts nécessite une série de prescriptions de droit administratif qui diffèrent sans doute dans les détails avec les différents États, mais qui cependant s'accordent pour l'essentiel, parce qu'elles sont des conséquences nécessaires de la nature même de l'imposition et de la tâche à accomplir soit pour la levée seule, soit pour la levée et pour les opérations d'assiette qui la précèdent. Ces prescriptions et l'organisation qui en résulte ne diffèrent que pour partie avec les différentes classes d'impôts.



On peut les répartir immédiatement entre quelques grands groupes, à savoir : 1<sup>o</sup> dispositions et mesures *préalables* à la levée effective de l'impôt ; 2<sup>o</sup> dispositions et mesures relatives à la *levée de l'impôt elle-même* ; 3<sup>o</sup> dispositions et mesures en cas de *défaut de paiement de l'impôt* ; 4<sup>o</sup> dispositions et mesures relatives aux cas d'erreurs ou d'*inexactitude complète*, réelles ou prétendues, dans l'assiette ou dans la levée. Dans chaque groupe les questions particulières sont complexes et de portée diverse. Nous n'examinons que les plus importantes. Plusieurs mettent en jeu les principes de fixité et de commodité (§§ 190, 191, p. 270-275).

Ces questions ont pour objet de déterminer, et c'est ce qui fait leur importance au point de vue du droit administratif, les droits réciproques des contribuables et de l'administration des impôts.

1<sup>o</sup>. — *Dispositions et mesures préalables à la levée effective de l'impôt.*

§ 331. — Les points principaux sont les suivants :

a. — *Notification officielle* au contribuable des opérations d'*assiette* de l'impôt qui le concernent ou qui concernent des objets d'impôt possédés par lui : publication des rôles et autres formalités à partir de l'accomplissement desquelles commencent à courir les délais de réclamation (§ 334, p. 474).

b. — *Avertissement*, c'est-à-dire invitation officielle au redevable d'avoir à payer une somme d'impôt déterminée à une époque déterminée ; il peut avoir lieu par simple présentation de la quittance d'impôt, il sert de point de départ aux délais de réclamation quand il n'y a pas eu notification préalable d'une opération d'assiette (a).

c. — Indication du *lieu de paiement*, c'est-à-dire du bureau de levée où le redevable doit remettre la somme due si cette somme n'est pas retirée à domicile.

d. — Indication du *terme de paiement* (expression qu'on a souvent le tort de ne pas distinguer suffisamment de celle de *délai*), c'est-à-dire de l'époque à *partir de laquelle* le paiement de l'impôt est dû et doit par conséquent être effectué en règle générale ; cette époque peut également servir de point de départ à certains délais de réclamation.

e. — Indication du *délai de paiement*, c'est-à-dire de l'époque

jusqu'à laquelle, *après* avertissement ou *après* échéance du terme, le paiement de l'impôt peut légalement avoir lieu sans autres préjudices de droit (intérêts moratoires, suppléments d'impôts à titre pénal, etc...); ces délais sont particulièrement indiqués, pour faciliter le paiement, en matière d'impôts directs, d'impôt de circulation, comme les droits élevés de mutation immobilière, d'impôts successoraux, spécialement en ce qui concerne les immeubles.

f. — *Crédit* en matière d'impôt, consistant à accorder un *terme* de paiement *postérieur* au terme légal ou un *délai plus long* que le délai légal, et cela à la différence de l'*atermoirement* de l'impôt (§ 333, b, p. 471) — dans le but de *faciliter* davantage le paiement de l'impôt ; ces crédits sont, par conséquent, accordés pour les impôts *indirects* de consommation aux négociants et aux producteurs qui font l'avance de ces impôts, particulièrement pour les *douanes* et pour les impôts *intérieurs* de consommation ; ils peuvent l'être encore, comme les délais de paiement (e), pour les impôts de circulation comme les droits élevés de mutation immobilière et pour les impôts successoraux.

Ces crédits jouent un rôle important dans les douanes et dans les impôts intérieurs de consommation, on peut les justifier en principe, notamment par la nécessité de permettre à la répercussion de se réaliser ; ils sont en quelque sorte une conséquence inhérente à la nature même des impôts *indirects* au premier sens de ce mot (cf. §§ 97-100, p. 130-133).

La portée générale et la portée de principe des crédits en matière d'impôt donnent une importance particulière aux *principes* suivant lesquels on doit les *accorder*.

a. — Ces crédits doivent être accordés suivant des *règles de droit* et des *conditions* portées à la connaissance du public, *jamais* à titre de privilèges *personnels*, ni en règle générale à titre de privilèges *locaux*, si ce n'est parfois d'une façon *particulière* pour certaines foires et places commerciales et pour des époques déterminées.

β. — On peut prendre des *garanties* sous forme de gage ou de caution ou au moyen de lettres de change. Mais il ne faut pas rejeter absolument la possibilité de crédits purement personnels.

γ. — La *durée* du crédit doit être déterminée en général d'après la durée de la production ou du débit de l'objet de l'impôt et d'après le temps nécessaire pour toucher le produit de sa vente, donc d'après des *moyennes* ; il sera donc impossible d'accorder un traitement absolument égal à tous les débiteurs d'impôt.

δ. — Rendre *productif d'intérêts*, comme on l'a fait en France en 1875, le crédit accordé pour une durée normale, c'est à proprement parler aller contre le but même de l'institution : cette pratique est donc à abandonner ; si néanmoins on la maintient, elle opère exactement comme une élévation réelle du taux de l'impôt.

2°. — *Dispositions et mesures relatives à la levée de l'impôt elle-même.*

§ 332. — Il s'agit ici de la preuve d'*identité* à laquelle l'organe de levée peut, dans certains cas, être astreint pour se faire connaître du contribuable, de la *forme* de la levée (v. § 326, p. 465 sur l'impôt *remis* ou *retiré*), de la *validité* des *quittances* dans la *forme* (signatures et cachets, exigence d'une ou de plusieurs signatures, etc...) ; cf. §§ 325-329, p. 462-468.

3°. — *Dispositions et mesures en cas de défaut de paiement.*

§ 333. — Il s'agit ici d'un certain nombre de questions, étroitement connexes les unes aux autres dans un ordre déterminé, qui concernent principalement les impôts *directs*, et également encore les autres impôts qui ne sont pas payables en général au moment même où ils sont assis ou immédiatement après leur assiette.

a. — *Sommaton*, c'est-à-dire invitation officielle à payer l'impôt adressée après l'expiration du délai de paiement, sous la menace de mesures coercitives et éventuellement de pénalités pour le cas où le défaut de paiement persisterait. Elle peut déjà comporter elle-même des *taxes de sommaton* légères et autres mesures de même nature.

b. — *Atermoiement de l'impôt (Steuerstundung)*, c'est-à-dire concession d'un nouveau délai, après expiration du délai légal général ou du délai de crédit, en raison d'*impossibilité momentanée de payer* ou parce que la *charge* de l'impôt est *momentanément trop lourde* par suite de pertes d'objets d'impôt, etc.... par le contribuable, respectivement par le débiteur d'impôt.

L'atermoïement se présente notamment en matière d'impôts *directs*, dans des cas d'ordre général (mauvaise récolte, inondations) et dans certains cas d'ordre individuel.

c. — *Radiation*. L'impôt est passé en *non-valeur*, sans qu'il y ait eu paiement, dans la comptabilité de l'administration fiscale.

La radiation peut avoir lieu quand une créance d'impôt dûment établie est *irrecouvrable* en fait, ou quand l'application de l'impôt est démontree *erronnée*.

d. — *Prescription* de l'impôt après un certain délai, à l'expiration duquel une dette échue est éteinte même en l'absence de paiement ou de décharge expresse. Pour des raisons diverses, il y a lieu d'adopter en cette matière un délai court.

e. — *Traitement des arriérés*.

Les *arriérés* ou *reliquats* sont les dettes d'impôt qui *restent impayées* après expiration du délai de paiement ou du délai de crédit. C'est précisément eux qui donnent lieu à la concession d'un atermoïement, et ils consistent principalement en dettes atermoyées. Mais ils comprennent naturellement aussi des dettes impayées après refus d'atermoïement ou après expiration du délai d'atermoïement accordé, et encore celles qui ne sont pas encore rentrées malgré l'application de mesures coercitives et qui ne sont pas encore passées en non-valeur.

Ils se présentent surtout dans les impôts directs, particulièrement quand les débiteurs appartiennent à des classes peu aisées. Ils sont plus rares en matière d'impôts indirects de consommation, parce que l'administration dispose de moyens plus efficaces pour se couvrir, comme la saisie des marchandises soumises aux droits de douane ou à certains impôts intérieurs (par exemple sur les tabacs).

Les arriérés constituent naturellement une gêne et un embarras considérables pour l'administration des impôts; ils portent également préjudice aux contribuables, dont ils diminuent la situation économique, le crédit et la capacité contributive ultérieure.

Comme il s'agit d'une part d'obligations existantes en droit et d'un important intérêt *public*, et comme, d'autre part, au moins dans un bon système d'impôts, on ne peut pas non plus faire valoir

sans plus ample informé des raisons de modération en faveur d'un traitement de clémence à appliquer au débiteur d'impôt, le règlement des arriérés n'est pas sans entraîner quelques difficultés. Il ne peut jamais s'effectuer sans compromis entre les intérêts généraux de la communauté, représentés par le fisc, et les intérêts particuliers.

Le meilleur traitement, et celui qui est maintenant le plus souvent pratiqué dans les Etats que nous connaissons, est à peu près le suivant :

α. — On examine tout d'abord à nouveau de très près le cas particulier qui se présente, et d'après le résultat de cet examen on accorde un *atermolement*, ou un renouvellement d'atermolement, ou, quand il n'y a qu'impossibilité partielle de payer, faculté de *paiement partiel* avec atermolement ou avec *remise* partielle de la dette pour le reste.

β. — Quand l'impossibilité de payer paraît atteindre un degré tel que la coercition soit trop rigoureuse ou tout au moins qu'elle doive rester probablement sans effet, ou quand la coercition a été pratiquée sans résultat, on procède à la *radiation* de la dette, on la passe en *non-valeur*.

γ. — Sinon on procède au « *recouvrement* de l'impôt par *voie coercitive*, procédure légalement réglée avec élévation progressive des moyens de coercition » (RAU).

Les procédés encore usités aujourd'hui sont les suivants : sommation avec taxes à caractère pénal ; saisie-exécution mobilière ; dans des cas extrêmes, saisie immobilière. On a de plus en plus renoncé à l'emploi de *garnisaires*, jugé trop rigoureux et trop odieux. Les *intérêts moratoires* sont justifiés en principe. Il y a tendance générale à étendre au domaine fiscal les règles de la procédure de droit privé en matière de saisies.

Le *statistique* des arriérés d'impôt et de leur mouvement dans le temps et dans le lieu pour l'ensemble des impôts et pour leurs différentes classes est des plus instructives à divers points de vue : situation économique de différents payeurs, pression particulière de telle ou telle classe d'impôts ou de tel ou tel impôt particulier ; on peut en tirer de précieuses indications pour des réformes éventuelles.

4°. — *Dispositions et mesures relatives aux cas d'erreurs ou d'inexactitude complète dans l'assiette ou dans la levée des impôts. Réclamations.*

§ 334. — Avec les grandes difficultés et la complication que présente l'imposition, on ne peut jamais éviter complètement les erreurs et les inexactitudes dans l'assiette, l'application et la levée des impôts. Il faut par conséquent y apporter un *remède*, et ce remède consiste à accorder un *droit de réclamation*, comprenant le *droit de plainte* (*Beschwerderecht*) et le *droit d'agir en justice* (*Klagerecht*), aux personnes qui subissent ou qui croient subir un préjudice, à organiser une *procédure* tendant à une *juste décision* sur les réclamations présentées, et à *restituer* les sommes indues ou les trop-perçus quand il y a eu réellement erreur ou inexactitude dans la levée d'un impôt.

Les détails de cette procédure, pour des raisons intrinsèques qui tiennent à la nature des différents impôts, se règlent d'une façon un peu différente suivant les différentes classes d'impôts et les différents impôts particuliers. Au reste, le droit fiscal des différents pays présente non seulement des divergences dans le détail, mais encore des divergences de principe conformes à l'ensemble du caractère du droit administratif général et du droit administratif fiscal de chaque pays, divergences qui découlent d'une conception juridique différente de l'imposition. Le droit fiscal varie par conséquent avec l'imposition elle-même. Avec une certaine logique, à l'*époque civile*, sous le régime de la monarchie constitutionnelle, il est autre ou tend à devenir autre qu'aux époques d'absolutisme. Le point le plus important à cet égard consiste à savoir si, et, si oui, dans quelle mesure on accordera aux contribuables le droit formel d'*agir en justice* (soit devant les juridictions civiles ordinaires, soit tout au moins devant des juridictions administratives particulières) ou simplement le droit d'adresser une *plainte* aux autorités administratives, commissions de réclamations, etc..., puis, dans la première hypothèse, quelles seront les relations réciproques du droit de plainte et du droit d'agir en justice.

a. — *Nécessité et légitimité de principe du droit d'agir en justice en matière d'impôts, concurremment avec le droit de plainte*

qui est l'autre modalité du droit de *réclamation* entendu *lato sensu*

§ 335. — A l'époque civique, l'imposition repose presque exclusivement sur les lois, sur le *droit écrit*, et non plus, comme souvent autrefois, sur le *droit coutumier*, sur la tradition. La tâche à accomplir ici est ainsi allégée, parce qu'il est en même temps plus facile de décider *quid juris* dans une espèce concrète. C'est la loi qui est maintenant le terrain sur lequel il faut porter les litiges relatifs aux droits et aux devoirs des contribuables. La loi seule constitue le *droit contre* le contribuable, et détermine les obligations qui *en droit* peuvent lui être imposées. La loi seule constitue également le *droit pour* lui, fixe la *limite* de ses obligations, limite au-delà de laquelle il lui est fait un *tort* que souvent il ne subira que sous la contrainte de l'administration. Dans tous les Etats où une distinction de *principe*, et non plus seulement une distinction de pure forme, est faite entre les lois et les *ordonnances*, et par conséquent dans la monarchie seulement avec l'adoption de la forme *constitutionnelle* du gouvernement, aucun doute n'est possible sur ce point : même à l'égard des *particuliers*, aucune obligation juridique de payer un impôt ne peut être fondée en tout et pour tout, du moins en règle générale, c'est-à-dire abstraction faite d'ordonnances en cas d'extrême urgence et autres mesures analogues autorisées par les lois, sur une décision prise à titre *indépendant* par l'administration agissant *en son nom propre* ; une obligation de cette nature ne peut être fondée que sur l'exécution de l'obligation déterminée par la loi et doit par conséquent avoir cette obligation pour base et se maintenir dans les limites qui lui sont assignées.

Cette situation entraîne nécessairement la conséquence suivante : les voies de droit doivent être, *en principe*, ouvertes en matière d'impôts aux particuliers que menace d'atteindre ou qu'atteint une imposition illégale ou prétendue illégale, et ils doivent jouir du droit d'action devant des tribunaux suffisamment indépendants.

Quant à l'exercice de ce droit en matière d'impôts, il faut, en principe, le subordonner aux mêmes conditions que celles qui sont à exiger dans les autres affaires administratives. En raison des

grandes difficultés techniques que l'administration rencontre pour *appliquer* l'imposition et de l'intérêt public qui s'attache à l'application de tout impôt, il faut ici subordonner entièrement le droit d'*intenter* une action à la preuve faite, non seulement, comme on l'exige à titre général dans la procédure administrative, que l'obligation *contraire* à la loi a été accomplie par l'intéressé, avec ou sans protestation, ou exécutée par voie de coercition exercée par l'administration (saisie, etc...), mais encore que toutes les *plaintes* qui peuvent être adressées aux autorités administratives leur ont été *déjà adressées* aux degrés d'instance prescrits *sans* que le *résultat* désiré ait été obtenu.

La *réglementation du droit de plainte* en matière d'impôts conserve ainsi une importance pratique de premier ordre, même quand existe le droit d'agir en justice dont nous soutenons la nécessité. Elle doit être organisée de manière à permettre de réparer le plus vite et le plus sûrement possible les erreurs en matière d'imposition, de sorte qu'en règle générale il n'y ait pas besoin de recourir à la voie judiciaire.

On peut distinguer, avec STEIN, la *plainte proprement dite* de la *requête* (*Gesuch*). La plainte proprement dite suppose que les organes de l'administration ont agi contrairement aux lois ou aux instructions de l'autorité supérieure ; la requête suppose que leur action, d'ailleurs conforme aux lois et aux instructions, a eu d'autres conséquences que les conséquences prévues par le législateur ou par l'autorité supérieure, ce qui peut aisément se produire par exemple pour certains impôts indirects.

b. — Réclamations relatives à l'*assiette* et réclamations relatives à la *levée*

§ 336. — Telle est la distinction qu'il faut faire suivant l'*acte d'imposition* qui fait l'objet de la réclamation.

α. — Réclamations relatives à l'*assiette*.

Pour l'*assiette*, d'après laquelle a lieu ensuite l'*application* de l'impôt et sa levée chez son sujet, il s'agit de *données de fait* qui déterminent légalement, d'une manière générale, l'imposition de chaque objet et de chaque sujet et le *montant* de la somme due, et par conséquent de la question de savoir *si* une obligation à l'im-



pôt admise par l'administration existe réellement, ou de la question de savoir si cette obligation existe réellement dans la mesure admise par l'administration (montant, époque et nature de l'imposition). Dans l'établissement de ces données de fait peuvent se glisser des erreurs au *détriment* du contribuable ; il peut même y avoir inexactitude complète. La procédure de réclamation doit fournir la possibilité de réparer ces erreurs et ces inexactitudes.

Pour les impôts au sujet desquels ces données de fait sont établies *uniquement* au moyen d'une procédure *administrative*, avec ou sans coopération de commissions d'impôt composées de simples particuliers, par exemple pour la plupart des impôts indirects de consommation intérieurs, pour les impôts sur le produit, parfois encore pour les impôts sur le revenu (impôt par classes), [les impôts de circulation et les impôts successoraux, la réclamation doit *demandeur le redressement* des erreurs ou inexactitudes prétendues. Le bien fondé de la demande est examiné par l'administration suivant les degrés d'instance qui peuvent exister en vertu des lois et règlements.

Pour les impôts au sujet desquels les contribuables sont astreints à *déclaration*, comme parfois pour certains impôts sur le produit (impôt sur l'intérêt des prêts et autres analogues), pour les impôts sur le revenu, les impôts sur la fortune, pour plusieurs impôts de circulation, pour les impôts successoraux en règle générale, pour les douanes, pour les droits à l'entrée dans les villes, d'administration doit sans doute examiner les déclarations, et ce n'est qu'après cet examen que l'assiette peut être effectuée. Mais ici encore il faudra donner au contribuable un droit de réclamation qui comprendra le droit de *prouver l'exactitude de la déclaration*.

Il faut nécessairement accorder dans tous les cas un *délai convenable* pour présenter la réclamation, ni trop long, dans l'intérêt des finances, ni trop court non plus, dans l'intérêt des contribuables.

En outre, au moins pour les impôts qui exigent une *prompte levée* dans l'intérêt de l'économie financière, soit pour les impôts de consommation, pour les impôts sur le revenu, pour les impôts sur le produit dont les bases sont régulièrement révisées à de *courtes*

échéances, par exemple annuellement, il faudra introduire dans le droit fiscal le principe que *la réclamation ne suspend pas l'obligation de payer l'impôt*.

Pour toutes les catégories d'impôt que nous venons d'énumérer, sauf des exceptions, par exemple en matière de *timbre*, le droit fiscal allemand n'admet habituellement que la *plainte*, et non l'*action en justice*, il l'admet même pour des vices de forme, mais surtout pour ce qui concerne le *résultat* des opérations d'assiette pour chaque objet ou sujet de l'impôt. Ce système était jusqu'ici justifié par notre évolution historique et a aussi en sa faveur des raisons *matérielles* dignes d'attention tenant à la *technique* de l'imposition. Cependant l'*exclusion absolue* de la voie *judiciaire* soulève encore ici de *graves objections*.

β — Réclamations relatives à la *levée* des impôts.

Leur réglementation présente moins de difficultés quand les réclamations relatives à l'assiette sont bien réglementées. Il ne s'agit alors plus ici que de la question plus simple de savoir si l'obligation à l'impôt d'un *sujet déterminé*, à une *époque déterminée*, en un *lieu déterminé*, pour un *motif juridique déterminé*, doit être considérée, conformément à la prétention de ce sujet, comme éteinte ou comme réduite sans qu'un paiement soit intervenu de sa part, en raison de *changements* apportés *dans l'intervalle* aux *circonstances de fait* dûment constatées par les opérations originaires d'assiette.

L'intéressé peut, par exemple, faire valoir qu'il n'est plus propriétaire de l'objet soumis à l'impôt, qu'une autre personne a déjà payé l'impôt à sa place, que l'objet imposé a péri, que le revenu visé ne peut plus être atteint, etc...

Il s'agit ici d'établir objectivement des données de fait simples ou de trancher des questions déterminées de droit pur. Dans l'un et l'autre cas il pourra ici encore être expédient, au point de vue de la technique fiscale et au point de vue de l'administration des impôts, de prescrire en premier lieu l'introduction d'une plainte, mais c'est surtout ici qu'on n'aperçoit aucune raison pour *refuser* l'action en justice, qui est en fin de compte la meilleure garantie que tous les cas seront vidés par stricte application de la loi. Ici en-

core l'intérêt de l'administration des finances réclame un *délai assez court* pour introduire la plainte ou l'action en justice.

Si la réclamation porte sur des impôts *déjà payés* et tend à *restauration*, il y aurait lieu d'admettre en principe que des *intérêts* sont dus, à partir du paiement, à la personne indûment imposée : c'est la contre-partie des intérêts moratoires dus au fisc pour les arriérés d'impôt.

### Sous-section III.

#### Contrôles fiscaux.

##### I. — Définition et nature des contrôles fiscaux.

§ 338 (1). — Les contrôles fiscaux sont un *ensemble de dispositions et de mesures* ayant pour but d'assurer les *déterminations de faits* qui servent de base aux opérations de l'*assiette* des impôts sur les *individus* et à assurer une *levée* des impôts *conforme* à leur *assiette*

C'est eux surtout qui sont une véritable croix pour l'administration des impôts, et par leur établissement même, dont l'organisation, au moins pour certains points principaux, ne doit pas être laissée au pouvoir réglementaire de l'administration fiscale, mais doit être fixée par la législation elle-même, ils ne sont pas moins une croix pour les contribuables proprement dits et assez souvent aussi plus ou moins pour la population tout entière.

Leur *étendue* et leur *nature*, comme tant d'autres questions d'imposition et surtout d'administration fiscale, doivent nécessairement être adaptées à l'état de la *moralité* et de la *conscience du droit* dans la *population*, spécialement dans le *monde des affaires* et dans le *personnel de l'administration*, puis aux différentes *catégories* d'impôts.

(1) Le § 337 de l'édition originale est consacré à la *bibliographie critique* du sujet traité dans la sous-section III.

Au premier de ces points de vue on ne peut généralement attendre d'améliorations que du temps et d'un développement supérieur de toute la vie éthique et intellectuelle de la population ; c'est seulement alors que peuvent intervenir des simplifications et des restrictions des contrôles. C'est précisément en matière de contrôles que sont par conséquent obligatoires, même pour des impôts identiques, certaines différences de pays à pays et d'époque à époque.

Parmi les différentes classes d'impôts, ce sont les impôts *indirects* de *consommation*, particulièrement les *douanes*, les *accises* à l'entrée des villes, les impôts *intérieurs* attachés à l'*exploitation productive* et à la *circulation des marchandises* et encore ces impôts levés sous forme de *monopoles*, qui exigent le plus de contrôles et les contrôles les plus gênants, les plus difficiles, les plus coûteux, les plus complexes, contrôles qui ne sont cependant jamais entièrement suffisants. Du moins peut-on ici instituer les contrôles nécessaires et les faire fonctionner d'une façon passable. Plusieurs impôts de *circulation* levés au moyen du *timbre* présentent à cet égard des conditions encore plus fâcheuses : souvent ils ne permettent dès le principe aucun contrôle efficace, ou bien le contrôle est encore plus difficile que pour les impôts précédemment énumérés, et offre encore moins de chances de succès, de sorte qu'on est encore plus, sinon entièrement, à la discrétion de l'honnêteté et de la bonne volonté du contribuable. Pour les impôts *successoraux* et les impôts *directs*, les contrôles dont il peut être question, comme en particulier ceux qui tendent à assurer et à vérifier les déclarations prescrites, n'entraînent tout au moins pas autant de vexations et de frais que les contrôles en matière d'impôts indirects.

C'est un fait digne d'attention que pour plusieurs impôts, notamment encore ici en général pour les impôts indirects, et en particulier pour les *douanes* et pour les *droits* à l'entrée des villes, l'organisation des contrôles doit se régler pour partie sur les *conditions naturelles* que présentent les *localités*, la conformation des frontières, la structure du sol, et en général sur des données de *géographie physique*.

Avec la *spécialisation* des impôts, produit nécessaire du déve-

loppement de l'économie publique, et en particulier de la division du travail et de la propriété (§§ 204 et suiv., p. 294 et suiv.), et avec la *complication* croissante des institutions relatives à l'imposition, les *contrôles* doivent nécessairement aussi de plus en plus se *spécialiser*, se *compliquer* et s'adapter aux *variations* des conditions *économiques* et *techniques* ; l'expérience montre la nécessité de cette évolution. Chaque impôt a alors besoin de contrôles particuliers. Ces contrôles, par exemple pour les impôts sur l'industrie, notamment pour les impôts intérieurs attachés à l'exploitation productive (sel, vins, bière, alcools, tabacs, sucres, etc...), doivent être organisés d'après les conditions techniques et économiques propres à chaque exploitation et d'après la méthode d'imposition que ces conditions contribuent à déterminer, comme aussi bien d'après la méthode qui pourra être adoptée, indépendamment de ces conditions, par suite de considérations spécialement fiscales visant à obtenir un produit d'impôt élevé (par exemple pour les sucres, les alcools et les tabacs). Ils se modifient donc nécessairement encore avec les modifications qui surviennent dans la technique de l'exploitation et dans la méthode d'imposition.

## II. — Contrôles fiscaux et fraudes en matière d'impôts.

§ 339. — Les contrôles doivent restreindre la fraude et la supprimer dans la mesure du possible. On entend par *fraude* (*Unterschleif*) le fait d'échapper illégalement à l'impôt au moyen d'actions ou d'omissions tant des contribuables que des organes de l'administration fiscale, notamment des organes d'assiette et de levée, fait par lequel la caisse du fisc subit une diminution sur les recettes légales qu'elle tire des impôts. *Contrebande* (*Schmuggel*, *Schleißhandel*) est le nom spécial de la fraude en matière d'impôts attachés à la *circulation* des marchandises, soit notamment en matière de douanes et de droits à l'entrée des villes ; cette expression est fréquemment étendue aux fraudes qui intéressent des impôts analogues.

Outre les contrôles eux-mêmes, on peut faire intervenir pour combattre la fraude certaines mesures de politique administrative

et fiscale d'une nature générale. Plus ces mesures sont efficaces, plus la tâche du service de contrôle est facile et plus ce service peut par conséquent être réduit (cf. von Hock, *Oeffentliche Abgaben*, p. 38 et suiv., et la sous-section IV, particulièrement §§ 344 et 346).

A. — La fraude, et spécialement la contrebande, est particulièrement à craindre quand elle est *directement secondée* ou quand elle est *tolérée* par les *organes de l'administration fiscale* eux-mêmes, notamment par le *personnel* du service d'*assiette* et de *levés*. La suppression de ce mal dépend encore pour partie du développement général du sentiment du droit et de la moralité dans la population tout entière et spécialement dans le monde des affaires et dans le personnel de l'administration. On peut cependant déjà obtenir quelques résultats en *organisant logiquement le service* et en donnant une *situation convenable* aux employés, *peu nombreux*, *bien payés* et *sévèrement contrôlés*, suivant les principes posés par VON HOCK (cf., § 329, *in fine*, p. 468).

B. — Toutes choses égales d'ailleurs, on comprend aisément que le danger de fraude augmente avec l'*élévation des taux* de l'impôt et l'*élévation des contributions individuelles* qui en résulte. Il est donc en principe tout à fait juste de combattre la fraude au moyen de *taux d'impôt modérés* et la contrebande au moyen de *droits de douane modérés* qui ne laissent à la fraude et à la contrebande qu'un *bénéfice insuffisant* : tel est l'avantage des *impôts modérés*, non seulement pour la population, mais encore pour l'administration fiscale et pour les finances elles-mêmes. Mais l'application *générale* de ce principe a naturellement ses limites dans les *besoins* que l'impôt doit satisfaire et également dans les *desiderata* relatifs à l'*exacte répartition des impôts*.

C. — Le danger de contrebande augmente avec la différence entre les *taux d'impôt* et les *droits de douane* d'un pays déterminé et ceux des pays limitrophes. En conséquence, tout ce qui peut réduire cette différence est désirable dans l'intérêt de la diminution de la fraude et de la plus grande facilité des contrôles.

Il y aura donc lieu de tenir compte, dans la fixation des *taux*, des *systèmes d'impôts* des pays voisins. On pourra encore abaisser certains *tarifs* à l'intérieur d'une *zone frontière* (sur les zones en

matière de monopole des tabacs, v. *Fin.*, III, §§ 292 et suiv.)

D. — Un *pesant formalisme* dans l'administration des impôts augmente encore le danger de fraude et de contrebande on est alors incité à frauder non-seulement pour éviter le paiement de l'impôt, mais pour échapper aux vexations qui résultent des contrôles eux-mêmes.

E. — Les fraudes en matière d'impôts *directs*, par exemple au moyen de *fausses déclarations* pour les impôts sur le revenu, sur la fortune, sur les successions, sur l'intérêt des prêts, et les fraudes en matière de *douanes* et d'autres impôts *indirects*, de droits de mutation de propriété (notamment les déclarations de valeur inexactes), doivent naturellement être punies de peines sévères et *sensibles*, et par conséquent non seulement de peines *pécuniaires*, mais encore, dans certaines circonstances, de peines *infamantes*, d'*emprisonnement*, et cela pour en détourner par la crainte (§§ 346 et suiv., p. 491 et suiv.) Mais il serait en outre particulièrement essentiel de fortifier dans la conscience publique le sentiment de l'honneur en matière d'impôts.

### III. — Schématisation générale des contrôles fiscaux.

§ 340. — A — Les contrôles fiscaux se divisent tout d'abord en dispositions, mesures et actes de l'*administration des impôts* et de ses organes, dispositions, mesures et actes auxquels fait pendant l'obligation, pour la population en général ou spécialement pour les contribuables, de supporter ces contrôles et de ne pas toucher à leurs résultats, et en actions et omissions imposées à titre de devoirs à la *population* ou aux *contribuables* afin qu'on puisse déterminer les données de fait nécessaires pour la fixation des contributions individuelles et assurer la levée des impôts conformément aux prescriptions de la loi. Ces deux classes de contrôles se pénètrent réciproquement à toute occasion ; elles se spécialisent suivant les différentes classes d'impôts et les différents impôts particuliers.

B — Les contrôles fiscaux sont : 1° tantôt *généraux*, pour l'ensemble de la population, pour le pays tout entier, pour tous les temps ; 2° tantôt *spéciaux* ou *particuliers*, pour *certaines personnes*

déterminées, certains lieux de production déterminés, certaines exploitations déterminées, certains objets déterminés, certaines régions et certaines époques déterminées.

1° — Les premiers sont :

a. — La déclaration véridique par le contribuable éventuel.

b. — La révision de cette déclaration par l'administration qui en examine l'exactitude.

c. — La preuve du paiement de l'impôt, c'est-à-dire l'obligation pour le contribuable de justifier qu'il a acquitté l'impôt, ce qu'il fera généralement au moyen d'une *quittance d'impôt* dont la forme et le contenu sont déterminés par voie réglementaire (cf. § 332, p. 471).

Ces trois contrôles généraux se présentent à l'occasion de tous les impôts, avec une organisation particulière adaptée aux différentes classes d'impôts et aux différents impôts particuliers.

2° — Chaque contrôle *spécial* porte sur une classe *particulière* d'impôts ou sur un impôt *particulier* (un même contrôle peut parfois d'ailleurs porter au même moment et dans la même localité sur plusieurs classes ou sur plusieurs impôts), et encore pas toujours à titre général et permanent, mais souvent seulement pour ce qui concerne certains lieux de production déterminés, certaines exploitations déterminées, certains objets déterminés, certaines époques et certaines localités déterminées. Ces contrôles se rencontrent aussi en matière d'impôts *directs*, par exemple dans les impôts sur le produit, pour les déterminations des données de fait nécessaires à l'établissement des cadastres, à l'époque et dans les localités où ont lieu les opérations cadastrales ; dans les impôts personnels, pour les déterminations analogues relatives à l'état des personnes, dans les impôts directs sur le revenu et sur la fortune, pour l'évaluation de ces deux objets d'impôt (§§ 307 et suiv., p. 438 et suiv.). Mais ils sont plus importants et plus étendus dans le temps et dans le lieu, entrant parfois en vigueur à titre presque général pour l'ensemble de la population et pour le pays tout entier, quand il s'agit des impôts *indirects* de consommation et de circulation, notamment des douanes, des droits d'entrée dans les villes, des autres impôts *intérieurs* levés sur la circulation des marchandises (par exemple des



vins), des *monopoles*, des impôts attachés à l'*exploitation productive* (§§ 310, 314, p. 442, 446).

C. — D'après l'*objet* auquel s'attachent ces contrôles, on peut les diviser en contrôles *personnels*, contrôles *réels* et contrôles de *circulation* (de *transport*), auxquels on peut encore ajouter des contrôles de *débit*; tous ces contrôles se subdivisent ensuite, pour partie, d'une façon correspondante aux différentes classes d'impôts. L'abondant détail de contrôles que présente l'imposition moderne, surtout dans le domaine des impôts de *consommation*, peut être ramené pour l'essentiel à un *schéma* à trois ou à quatre parties dans le genre de celui que nous allons maintenant dresser.

1°. — Les contrôles *personnels* se présentent :

a. — A titre *général*, pour l'*ensemble* de la population, en matière d'impôts constituant une obligation générale, comme les *capitations*, les impôts par familles, les impôts personnels généraux par classes, sur le revenu, sur la fortune, puis au sujet des impôts attachés à des actes ou à des événements nécessaires ou habituels de la vie de l'ensemble de la population, comme les impôts *successoraux* et beaucoup d'impôts de circulation, enfin au sujet des domaines, des droits à l'entrée des villes, etc...

b. — Contrôles personnels spéciaux sur les *contribuables* eux-mêmes ou sur des personnes qui sont en relation étroite avec eux, par exemple sur les *transporteurs* pour tous les impôts sur les marchandises en voie de *circulation* (y compris les douanes et les droits à l'entrée des villes), sur les *débitants* d'articles *monopolisés*, sur le *personnel* des exploitations productives assujetties à des impôts de consommation.

Dans ces deux catégories de contrôles personnels il faut encore le plus souvent distinguer les contrôles qui visent *directement* les personnes en question, pour assurer la détermination des données de fait nécessaires aux opérations d'assiette et pour assurer le paiement des impôts par les contribuables, des contrôles auxquels la population et les contribuables sont soumis uniquement ou en partie pour assurer en même temps le contrôle des agents de l'administration.

c. — Une catégorie à part est constituée par les contrôles per-

sonnels auxquels sont soumis les *agents* de l'administration eux-mêmes, — affaire *intérieure* d'administration fiscale, de la plus haute importance pour le fonctionnement du système des contrôles tout entier (§ 342, p. 489).

2°. — Les contrôles *réels* portent sur les *objets matériels d'impôt* eux-mêmes ou sur les *lieux* de leur *production* considérés dans leur ensemble, sur les *moyens techniques* de les produire (machines, appareils, récipients, etc ..) sur les *locaux* où ils sont conservés (bâtiments, caves, magasins, etc...), et sur les *véhicules* à l'aide desquels ils sont transportés (voitures, navires).

Ils se rencontrent au sujet de presque tous les impôts, notamment dans les impôts sur le produit, sur la fortune, sur le revenu, sur les successions, pendant les opérations cadastrales ou les opérations qui fournissent les données de fait nécessaires à l'établissement des cadastres (§§ 306-314, p. 436-446). Mais ils sont particulièrement importants en matière d'impôts *indirects* de *consommation* et d'impôts *directs* sur l'*usage*, par exemple impôts sur l'habitation, impôts somptuaires.

Parmi les contrôles que nous venons d'énumérer il faut noter particulièrement les suivants, en les rangeant dans un ordre un peu différent :

a. — Contrôles sur des *objets mobiliers*.

Ils rentrent pour partie dans la catégorie des contrôles sur la *circulation* des marchandises et portent sur des articles en voie d'expédition et soumis à des droits de douane, à des droits d'entrée dans les villes, à des monopoles, à des impôts de consommation. D'autres portent sur la *conservation* de certaines marchandises dans certains locaux et dans un certain état (par exemple entrepôts d'alcool dénaturé places sous la surveillance de l'administration).

b. — Contrôles sur des *exploitations productives tout entières*, plus étendus quand l'exploitation est en cours, simplifiés en tout autre temps, mais non suspendus (fermeture, etc...). Exemple : contrôles sur la culture du tabac, divers contrôles de fabrication. Certains contrôles sur la conservation des marchandises s'y rattachent étroitement.

3°. — Contrôles sur la *circulation* (sur le *transport*). Ces con-

trôles suivent les marchandises soumises à l'impôt dans leur *mouvement* de localité en localité.

Ils comprennent certains contrôles en matière de douanes, de droits d'entrée dans les villes, de redevances intérieures de circulation (par exemple sur les vins, etc...). Ils peuvent porter sur des marchandises déjà soumises à d'autres contrôles et se combiner avec des contrôles sur le *débit* à certaines personnes *déterminées* (exemple dans l'impôt sur les tabacs en Amérique).

#### IV. — Autres questions relatives aux contrôles.

§ 341. — Les nombreuses autres questions de la matière des contrôles concernent pour la plupart certains détails relatifs aux différents impôts particuliers. Nous examinerons ici celles qui ont une portée plus générale.

A. — Délation du *serment* aux contribuables pour certifier leurs affirmations relatives à leur situation vis-à-vis de l'impôt.

Exiger le serment des contribuables à l'appui des déclarations qu'ils doivent faire est un moyen fort simple d'établir les données de fait qui déterminent les contributions individuelles, et en même temps un moyen de contrôle de la plus grande simplicité.

Faire du serment, comme en Amérique, presque la base de l'imposition paraît cependant chose épineuse à plus d'un point de vue, et à peine juste si l'on considère le point de vue fiscal (lequel au reste n'est naturellement pas décisif à lui tout seul), parce qu'on met ainsi la conscience en conflit trop vif et trop fréquent avec l'intérêt pécuniaire et que le sens de la portée du serment s'émousse quand la prestation de serment dégénère en habitude.

B. — Fréquemment, notamment à une époque antérieure, — ces prescriptions sont tombées en grande partie dans les Etats modernes que nous connaissons, ou du moins leur extension a été considérablement réduite — et surtout à titre plus général en matière d'impôts incitant fortement à la fraude, et dans lesquels la fraude est en même temps particulièrement difficile à découvrir (exemple : douanes, droits à l'entrée des villes), on a cherché à sti-

muler l'activité des agents de contrôle au moyen de parts à eux accordées dans le profit que le fisc retire de la découverte de fraudes (*parts de prise*) et à obtenir au moyen d'autres parts (*parts de dénonciateur*) l'aide de personnes privées pour découvrir les fraudes. Un système de *gratifications* pour les agents et pour les dénonciateurs a pu se développer par la suite en partant de là.

Au point de vue moral, les parts de dénonciateur notamment soulèvent des objections qui doivent emporter leur suppression dans la mesure du possible. Mais cette suppression est indubitablement subordonnée à l'état général de la moralité publique. Les parts de prise des employés nuisent également à la situation et à la considération du personnel administratif et doivent au moins être réduites autant que faire se peut, surtout pour le personnel supérieur, pour ce personnel, le mieux est de les supprimer entièrement. Elles constituent, d'autre part, une anomalie, car on a tort de vouloir stimuler par ce moyen un contrôle auquel les employés sont déjà tenus par devoir d'office, et elles sont fâcheuses dans la pratique, parce qu'ainsi l'employé est presque fatalement incité à peser les parts de prise et les profits de la corruption et à régler sa conduite en conséquence. Mais dans l'imposition indirecte, dans les douanes et dans les impôts de consommation, leur suppression complète dépend encore du niveau moral général de la population du monde des affaires et du personnel administratif, puis aussi de la simplification et de la modération des tarifs. En tout cas on ne peut pas les considérer comme quelque chose de beau.

C. — Par ses contrôles l'administration des impôts *intervient inévitablement*, et souvent assez profondément, dans la sphère de la *liberté individuelle de la population* et de la *liberté de la circulation économique*. Le droit de le faire lui est régulièrement accordé par la *loi fiscale* chez les peuples civilisés modernes. Mais cette loi ne peut pas fixer tous les détails du contrôle. Cette fixation doit avoir lieu par voie de *règlements* émanés de l'administration, qui reçoit de la loi pouvoir à cet effet. C'est une raison de plus pour la nécessité d'une *bonne organisation du droit de plainte* et pour la nécessité d'accorder le droit d'*agir en justice* aux personnes atteintes par les contrôles. Mais, en présence des rigueurs et des

défauts de la loi elle-même, rigueurs et défauts qui précisément ne ressortent souvent qu'au moment de son *application*, le *droit de pétition* au gouvernement et à la représentation nationale pour amener la *modification* de la loi prend en principe et dans la pratique une grande importance pour toute la matière des contrôles.

#### V. — Service de contrôle

§ 342. — Il se divise en service *extérieur*, concernant le *public*, et en service *intérieur*, concernant les *employés* eux-mêmes.

A. — Les contrôles qui portent sur la population en général ou spécialement sur les contribuables sont *exercés* tantôt par les organes de l'administration directement chargés de déterminer les données de l'assiette et chargés de lever les impôts, fonctions auxquelles l'exercice des contrôles se rattache plus ou moins directement, tantôt par des organes *particuliers* spécialement affectés au service de contrôle.

Le premier cas se présente surtout en matière d'impôts *directs* sur le revenu, sur le produit, etc.

B. — Le service de contrôle *intérieur* sur les employés eux-mêmes, soit notamment sur les personnes employées à la *levée*, à la *comptabilité*, à la *caisse*, ne relève pas directement de l'objet des contrôles fiscaux que nous étudions ici. Il ne constitue pas non plus une affaire exclusivement propre à l'administration des *impôts* et ne doit pas être organisé spécialement pour cette administration, c'est une affaire générale de l'ensemble de l'administration des *finances* (voir *Fin*, 3<sup>e</sup> éd. originale, sur les services de trésorerie, de caisse et de comptabilité, p. 233-300).

Dans le détail, le service *supérieur* de contrôle, tant intérieur qu'extérieur, doit également être organisé en tenant compte des conditions que présente chaque impôt en particulier.